المـــال والتجـــارة

Al Mal Waltegara

العوامل المؤثرة فى تغيير مراجع الحسابات فى قطر

الفساد الإدارى والسفه الاستيرادى

المعالجة الضريبية للصفقات التى تتم من خلال التجارة الإليكترونية

حول اعتبار الضريبة على السلع الرأسمالية من المدخلات

مالية • اقتصادية • عامة • تصدر شهرياً • العدد ٤٢٩ • شهر يناير • ٢٠٠٥ • السعر جنيهان



علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً

العدد ٤٢٩ - يناير ٢٠٠٥ م

فى هذا العدد

كلمة العدد — صفحة

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه

الاشتراكات

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية أو ما يعادلها بالدولار الأمريكى فى جميع الدول العربية
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة

ثمن النسخة

جمهورية مصر العربية جنيهان

سوريا	٥٠ ل.س	ليبيا	٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة	السودان	٤٠ جنيهاً
العراق	١٠٠٠ فلس	الجزائر	٥ دينارات
الأردن	١ دينار	الكويت	٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريالات	دول الخليج	[illegible]دراهم

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون: ٥٧٤٤٦٣٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس: ٥٧٥٠٠٤١٦

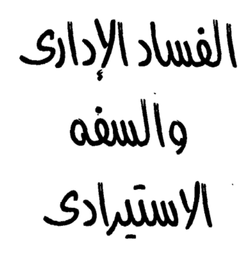
كلمة العدد

بقلم

محاسب

أحمد عاطف عبدالرحمن

رئيس مجلس الإدارة



الفساد الإدارى والسفه الاستيرادى



الآن اقتصاد الدولة يمر بمنعطف خطير يزداد خطورة مع بداية العام الجديد ومع تتابع الأحداث خلال السنوات الأخيرة نجد كثيراً من مراكز القوى الجديدة وراء هذا الخراب واستنزاف المال العام ، نحن أطلقنا الأقمار الصناعية وحلقنا وسط العشرات من المحطات الهوائية المسموعة والمرئية وكأننا وصلنا للكمال .

هذا النوع من السفه حمَّلَ الدولة كثيراً من الأعباء يزيد كل عام بسبب المظهر ولا ضرورة له .

وأيضاً السياسة الاقتصادية وتدبير العملة من أجل سفه استيراد مفتوح بدون ترشيد من أول اللبان وأكل الكلاب إلى الأثاث الفاخر وأشياء لا يعرفها إلا حملة الملايين السهلة .

كان من الأجدى للسادة المسئولين عن التجارة الخارجية والاستيراد المفتوح على مصراعيه أن ينظروا لحجم الدين العام ، ولا يقولون نعم للحرية ولا عودة للانغلاق ـ لأنها حرية مدمرة للصناعة ... بلدنا كان يوماً ما له شأنه فى المنطقة التى نعيش فيها وأصبحنا اليوم نتراجع وبسرعة وسط زحام صناعات منتشرة فى دول المنطقة .

لقد فعلنا ذلك فى أنفسنا جرياً وراء أنانية البعض وفساد الذمم ، الكل يسعى لتحقيق الثروة وبسرعة معرضاً عن مصلحة شعب يبحث عن كسرة خبز .

إن الدين العام وصل إلى ما وصل إليه ، إلى درجة أن يتعدى ما هو مخصص للتعليم والصحة مما أثر على الخدمات وحجمها ومدى تغطيتها لكافة أفراد الشعب وعلى مسار الحياة وأعجز الدولة عن الوفاء بالتزاماتها وسداد المستحقات عليها مما أوجد حالة من الركود

لنقص السيولة هذا بالإضافة إلى الخلل فى الإيرادات العامة على حساب خلل وتشوهات ضريبة جمركية مما ترك أيضاً آثاره السيئة على الصناعة المحلية وتعرضها لمنافسة غير عادلة من جانب الاستيراد المفتوح من دول شرق أسيا ذات الدعم الحكومى الكبير ومن توابع ذلك إصابة الصناعة المصرية فى مقتل فلها مستحقات طرف الدولة ولا تحصل عليها والبنوك لا تتوقف فوائدها ـ واستيراد للسلع المنافسة من خلال تشوهات جمركية قاتلة لأى استثمار صناعى حيث المنتج الجاهز يدخل إلى الأسواق بتعريفة جمركية تتساوى إن لم تكن تقل عن الجمارك المطبقة على الخامات ومستلزمات الإنتاج .

خلل فى كل مرافق الدولة ـ والقرارات والقوانين تخضع لرغبات مراكز قوى جديدة فقانون محاربة الاحتكار لم يظهر إلى السطح حتى الآن بسبب مناقشة بعض المفسدين له ، ثم يعود مرة أخرى للأدراج حتى يستمر امتصاص دم الشعب دون مراعاة للمصلحة العامة للدولة .

إن الحكومة الجديدة عجزت عن استكمال إصلاحاتها خاصة الجمارك ، تلك الإصلاحات إذا تمت سيكون لها مردود إيجابى يزيد من إنعاش الاقتصاد تدريجياً لأنه إذا لم تسرع الحكومة باستكمال إزالة التشوهات الجمركية فلا أمل أن تصمد أى صناعة أمام الواردات من الدول العربية والتى تتمتع بمزايا كبيرة تمنحها تفوقاً على السلع المحلية وهذا ما نشاهده كل يوم فى المحلات والسوبر ماركت حيث غزت السلع الغذائية وغيرها الأسواق المصرية واحتلت المكان المميز بدلاً من الصناعة المحلية .

إن مصر بهذا الخلل المالى والضريبى وكثرة المشاكل التى تواجهها الصناعة المصرية وبدون وضع جداول للأولويات أدى إلى زيادة حجم الاستيراد و إلى ضعف الصادرات مما أوجد خللاً فى الميزان التجارى وميزان المدفوعات .

أصبحت مصر دولة مستهلكة غيرمنتجة وغير مصدرة ، وتراجع مركزها فى جداول الاستثمار وهذا أدى إلى حدوث خلل فى هيكل الإنفاق العام حيث إن خدمة الدين تلتهم أكثر من ربع الإنفاق العام فالدين العام يحتاج إلى حلول سريعة وباترة فى الأمد المنظور .

العوامل المؤثرة فى تغيير مراجع الحسابات فى قطر

« دراســة تحليليـة ميدانيــة »

دكتور / أحمد سباعى قطب

عضو هيئة التدريس بكلية التجارة جامعة القاهرة ، ومعار حالياً لكلية الإدارة والاقتصاد بجامعة قطر

استكمالاً لما سبق نشره فى العدد السابق

****

٣ ـ الدراسة الميدانية :

يتناول هذا الجزء من البحث الدراسة الميدانية التى أجريت على بيئة المراجعة فى دولة (قطر) ، حيث تم دراسة وجهات نظر مراجعى الحسابات والمديرين الماليين بالشركات محل المراجعة فى قطر حول عوامل تغيير مراجع الحسابات طبقاً للتقسيم السابق ، بالإضافة إلى التعرف على وجهات نظرهم فى تأثير تغيير المراجع على كلا من أرباح الشركة محل المراجعة وسمعة مكتب المراجعة .

١/٣ ـ مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة فى فئتين ، الأولى هى فئة المراجعين الذين يزاولون المهنة بدولة قطر ، والثانية هى فئة المديرين الماليين بالشركات التى تعمل بالدولة .

٢/٣ ـ جمع البيانات :

تم استخدام استبيان لتجميع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة وتم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام ، تضمن القسم الأول أسئلة عن خصائص المراجعين والمدراء الماليين المشاركين فى الدراسة وعن المكاتب أو الشركات التى يعملون بها ، وتضمن القسم الثانى العوامل المرتبطة بتغيير المراجع مقسمة إلى ست مجموعات هى (١) العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة . (٢) العوامل المرتبطة بتغييرات فى الشركة محل المراجعة ، (٣) عوامل أخرى مرتبطة بالشركة محل المراجعة . (٤) العوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية (٥) العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة . (٦) العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة .

أما القسم الثالث فقد تضمن تساؤلات حول تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة محل المراجعة وعلى سمعة مكتب المراجعة . وقد تم توزيع الاستبيان على ٥٠ مراجعاً يزاولون العمل فى مختلف مكاتب المراجعة العاملة فى قطر ، وقد تم تلقى ردود الاستبيانات من ٣٨مراجعاً بما يمثل ٧٦٪ معدل استجابة ، كما تم توزيع الاستبيان على ٦٠ من المديرين الماليين الذين يعملون بالشركات القطرية ورد منها ٣٤ استبيانا صالحا للاستخدام بما يمثل ٦٨٪

معدل استجابة .

٤ ـ تحليل البيانات الواردة بالاستبيانات :

يتناول هذا الجزء تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

٤/١ ـ نتائج تحليل أراء المراجعين :

٤/١/١ خصائص المراجعين المشاركين فى الاستبيان ومكاتب المراجعة التى يعملون بها :

من خلال تحليل البيانات الخاصة بالمراجعين الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان يتضح ما يلى :

- **الوظيفة** : هناك ٢٩ من المشاركين يعملون فى وظيفة مراجع بما يعادل ٧٦ ٪ من العينة و ٩ يعملون فى وظيفة مدير تدقيق بما يمثل ٢٤ ٪ من العينة .
- **التأهيل العلمى** : بلغ عدد المراجعين الحاصلين على شهادة جامعية فى المحاسبة ٢٨ بما يمثل ٧٣٪ . و ٣ مراجعين حاصلين على درجة الماجستير وواحد حاصل على درجة الدكتوراه وهناك ٦ من المراجعين حاصلين على شهادة CPA أى شهادة المحاسب القانونى الصادرة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى .
- **الخبرة** : ٤٧٪ من المراجعين بالعينة تقل فترة خبرتهم عن خمس سنوات و ٥٣ ٪ منهم تزيد فترة خبرتهم عن خمس سنوات .
- **عدد المراجعين بمكتب المراجعة** : نصف المراجعين بالعينة يعملون فى مكاتب مراجعة لديها عشرة مراجعين أو أقل ، والنصف الآخر من المراجعين يعملون فى مكاتب مراجعة يعمل بها أكثر من عشرة مراجعين . بما يعنى أن نصف عدد المراجعين بالعينة يعملون فى مكاتب كبيرة الحجم نسبياً يعمل بها أكثر من عشرة مراجعين .
- **العائد السنوى لمكتب المراجعة** : ٥٣ ٪ من المراجعين بالعينة يعملون فى مكاتب مراجعة يقل متوسط إيراد الواحد منها السنوى عن مليون ريال و ٤٧٪ من المراجعين بالعينة يعملون فى مكاتب مراجعة يزيد متوسط إيراد الواحد منها السنوى عن مليون ريال وهذا يشير إلى أن نصف المراجعين بالعينة يعملون فى مكاتب كبيرة نسبياً .
- **تبعية مكتب المراجعة** : ٢١٪ من المراجعين فى العينة يعملون بمكاتب مراجعة تابعة للأربعة الكبار Big 4 و ٤٧ ٪ يعملون فى مكاتب مراجعة أجنبية بخلاف الأربعة الكبار و ٣٢ ٪ يعملون بمكاتب مراجعة محلية وحيث إن مجتمع مكاتب المراجعة التى تعمل فى دولة قطر تشمل ثلاثة أنواع هى مكاتب عالمية ومكاتب أجنبية بخلاف الأربعة الكبار ، ومكاتب محلية ، فإن عينة الدراسة تمثل مجتمع

المراجعين الذين يزاولون المهنة فى قطر .

٢/١/٤ ـ تحليل وجهة نظر المراجعين فى العوامل التى تؤثر على تغيير المراجع :

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسى عند سؤال المراجعين عن وجهة نظرهم فى العوامل التى تؤثر فى تغيير المراجع ،وباستخدام البرنامج الإحصائى SPSS تم حساب المتوسط الحسابى ، والانحراف المعيارى للتعرف على مدى أهمية كل عامل من العوامل المختلفة ذات الصلة بتغيير المراجع ومن الجدول رقم (٢) يمكن تحليل ردود المراجعين على النحو التالى*:

- بالنسبة للعوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة فإن جميع تلك العوامل حصلت على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابى أى إن لها تأثيراً واضحاً على عملية تغيير المراجع .
- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالتغيرات فى الشركة محل المراجعة فإن عامل "تغيير ملكية الشركة" من بين تلك العوامل حصل على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابى ، وهذا يعنى أن المراجعين يرون أن تغيير ملاك الشركة يؤدى إلى تغيير المراجع .
- بالنسبة للعوامل الأخرى الخاصة بالشركة فقد حصلت جميعها على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابى مما يعنى أن المراجعين يعتقدون بأن تلك العوامل توثر فى عملية تغيير المراجع .
- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية فقد تبين أن المراجعين يرون أن عامل الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية ، وعامل إصدار المراجع لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأى ، وعامل الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة تؤدى إلى تغيير المراجع ، أما باقى العوامل فقد كان تأثيرها ضعيفاً على عملية تغيير المراجع .
- بالنسبة للعوامل الأخرى الخاصة بأتعاب المراجعة فقد تبين أن هناك ثلاثة عوامل يرى المراجعون أنها تؤدى إلى تغيير المراجع وهى الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب ، وتغيير أتعاب المراجعة وتخفيض الأتعاب ، أما الخلاف حول طريقة دفع الأتعاب فإن تأثيره ضعيف على عملية تغيير المراجع .
- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة فقد حصلت جميعها على متوسط حسابى أكبر من ثلاث درجات ، مما يعنى أن المراجعين متفقون حول تأثير تلك العوامل على عملية تغيير المراجع

---

* تضمن مقياس ليكرت الخماسى ما يلى : موافق جداً (٥ درجات) ، موافق (٤ درجات) ، محايد (٣ درجات) ، غير موافق (درجتان) ، غير موافق على الإطلاق (درجة واحدة)

جدول (٢) العوامل التى تؤثر على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر المراجعين

العوامل	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب		
			تبعية المكتب	الإيراد السنوى	الخبرة
العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة :					
رغبة الإدارة الجديدة للشركة إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة	٣,٣١٥٨	١,٠٩٣١	٠,٦٦٠	٠,٣٩٥	٠,٣٠١
رغبة الإدارة الجديدة فى مراجع آخر لأسباب شخصية	٣,٥٢٦٣	٠,٩٢٢٣	٠,٨٤٤	٠,٨١٧	٠,٥٧٨
رغبة الإدارة الجديدة فى زيادة الثقة بها وبالشركة	٣,١٠٥٣	١,٠٦٠١	٠,٧٤٨	٠,٥٤٣	١,٠٠٠
العوامل المرتبطة بتغييرات فى الشركة محل المراجعة :					
إصدار الشركة أسهما لأول مرة	٢,٧٣٦٨	١,٠٣١٥	٠,١١٠	٠,١٨٢	٠,٦٧٩
زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة	٢,٤٤٧٤	١,٠٣١٩	٠,٨١٦	٠,٥٠٩	٠,١٧١
تغيير ملكية الشركة	٣,٢٨٩٥	٠,٩٨٣٩	٠,٢٥٠	٠,٧٣٦	٠,٩١٥
تعثر الوضع المالى للشركة	٢,٦٣١٦	٠,٨٥١٧	٠,٣٠١	٠,١٠٣	٠,٤٨٦
عوامل أخرى خاصة بالشركة :					
رغبة الشركة فى مراجع متخصص .	٣,١٠٥٣	١,٠٦٠١	٠,٨٨٥	٠,٤١٢	٠,٨٣٢
الرغبة فى تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .	٣,٥٠٠٠	٠,٨٦٢١	٠,٠٠٤	٠,٠٢٠	٠,٤١٠
الحصول على خدمات إضافية .	٣,٥٢٦٣	١,٠٠٦٤	٠,١٠٩	٠,٠١٩	٠,٧٠٨
قلة الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة .	٣,٦٠٥٣	١,١٧٥٠	٠,٩١٠	٠,٠٦٦	٠,٦٦٧
قلة الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .	٣,١٥٧٩	١,١٩٧٤	٠,١٧٢	٠,٦٠٥	٠,٥٣٣
العوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية :					
الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية .	٣,٢١٠٥	١,٠٤٣٨	٠,٦٤٥	٠,١٩٢	٠,٠٤٤
إصدار المراجع رأيا متحفظا أو امتناعه عن إبداء الرأى .	٣,٣٩٤٧	٠,٨٨٦٥	٠,٨١٥	٠,٨٦٢	٠,٨٧٥
الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة .	٣,١٣١٦	٠,٩٠٥٦	٠,٦١٢	٠,٩١٤	٠,٢٥٢
الخلاف حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة .	٢,٧١٠٥	٠,٩٥٦٠	٠,٧٩٥	٠,٨٠٦	٠,٦٣٥
الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية .	٢,٧٦٣٢	٠,٩٤٢٥	٠,٨٣٨	٠,٧٦٨	٠,٤٥٦
العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة :					
الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب .	٣,٣٦٨٤	٠,٨١٩٤	٠,٢٠٢	٠,٢٠٠	٠,١٥٩
الخلاف حول طريقة دفع الأتعاب .	٢,٨٤٢١	٠,٨٨٦١	٠,١٣٧	٠,٨٦٣	٠,١١٧
تغيير أتعاب المراجعة .	٣,٢٣٦٨	٠,٨٨٣٣	٠,١٧٩	٠,٢٠٧	٠,٠٥٢
تخفيض أتعاب المراجع .	٣,٢٦٣٢	١,٠٥٧٤	٠,٨٨٥	٠,٨٧٩	٠,٧٦١
العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة :					
عدم تمتع مكتب المراجعة بالسمعة والشهرة .	٤,١٠٥٣	١,١٣٤٠	٠,١٥٥	٠,٢٩٩	٠,٦٨٢
صغر حجم مكتب المراجعة .	٣,٩٧٣٧	٠,٩٩٩٦	٠,١٢٠	٠,١٩٦	٠,٩٧٥
قلة جودة أداء مكتب المراجعة .	٤,٥٧٨٩	٠,٥٩٨٧	٠,٩٧٠	٠,٧٠٤	٠,٥٣٤
عدم تقديم مكتب المراجعة أعمالا وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى .	٤,٦٣١٦	٠,٤٨٨٩	٠,٧٣٤	٠,٦٧٥	٠,٢٧٨
عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة .	٤,١٣١٦	٠,٨١١١	٠,٢٣٣	٠,٢١٢	٠,٧١٣

وحول مدى اختلاف وجهات نظر المراجعين فى العوامل المؤثرة على تغيير المراجع بسبب تبعية المكتب الذى يعمل به المراجع (مكتب من الأربعة الكبار Big 4 أو مكتب أجنبى غير الأربعة الكبار ، أو مكتب محلى)، أو بسبب حجم مكتب المراجعة ممثلاً بالإيراد السنوى للمكتب ، أو بسبب فترة خبرة المراجع فإنه تم استخدام تحليل كروسكال واليس للتوصل إلى مدى الاختلاف بين وجهات نظر المراجعين ، ويتضح من جدول رقم «٢» ما يلى :ـ

- فيما يتعلق بتبعية مكتب المراجعة الذى يعمل به المراجع فقد تبين أن هناك اختلافا فى وجهات نظر المراجعين ذا دلالة معنوية إحصائياً بالنسبة لعامل واحد فقط هو الرغبة فى تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة ، وذلك بمستوى معنوية ٠,٠٠٤ .
- فيما يتعلق بحجم مكتب المراجعة ممثلاً بالإيراد السنوى للمكتب فقد تبين أن هناك اختلافا فى وجهات نظر المراجعين ذا دلالة معنوية إحصائياً وذلك بالنسبة لعاملين : العامل الأول هو " الرغبة فى تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة " بمستوى معنوية ٠,٠٢٠ ، والعامل الثانى هو "الحصول على خدمات إضافية " بمستوى معنوية ٠,٠١٩ .
- فيما يتعلق بفترة خبرة المراجع فقد تبين أن هناك اختلافا فى وجهات نظر المراجعين ذا دلالة معنوية إخصائياً بالنسبة لعامل واحد فقط هو " الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية بمستوى معنوية ٠,٠٤٤ .

٣/١/٤ ـ تحليل وجهة نظر المراجعين فى تأثير تغيير المراجع على كلا من الشركة محل المراجعة ومكتب المراجعة :

يوضح الجدول رقم (٣) أن المراجعين يرون أن تغيير المراجع ليس له تأثير على أرباح الشركة محل المراجعة سواء بالسلب أو بالإيجاب ، وكذلك يرى المراجعون أن تغيير المراجع ليس له تأثير على سمعة مكتب المراجعة وذلك بمتوسط حسابى ٣,٢٨٩ ، كما يتبين أيضاً من الجدول رقم (٣) أن هناك اختلافا معنويا بين وجهات نظر المراجعين حول وجود تأثير إيجابى لتغيير المراجع على أرباح الشركة مرجعه اختلاف تبعية مكتب المراجعة الذى يعمل به المراجع وذلك بمستوى معنوية ٠,٠١٠ . فى حين لا توجد خلافات بين وجهات نظر المراجعين مرجعها اختلاف حجم مكتب المراجعة ممثلاً بالإيرادات السنوية للمكتب أو اختلاف فترة خبرة المراجعين .

جدول (٣) تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة وسمعة مكتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين

العوامل	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب: تبعية المكتب	الإيراد السنوى	الخبرة
تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة محل المراجعة :					
سلباً	١,٨٦٨٤	٠,٩٠٥٦	٠,٠٣٤	٠,٦١٥	٠,٣٠٦
إيجاباً	١,٨١٥٨	٠,٨٣٣٦	٠,٠١٠	٠,٣٠٨	٠,٨٨٨
ليس له تأثير	٤,٢٨٩٥	٠,٨٩٧٧	٠,٠٩٧	٠,٩٢٣	٠,٩٤٩
تأثير تغيير المراجع على سمعة مكتب المراجعة :					
سلباً	٣,٠٠٠٠	١,٢٧٣٤	٠,٩٢٢	٠,٧٠٨	٠,٣٢٢
ليس له تأثير	٣,٢٨٩٥	١,١٦٠٣	٠,٥٤٥	٠,٦٨١	٠,٧٧٢

٢/٤ ـ تحليل أراء المديرين الماليين بالشركات :

فيما يلى نتائج تحليل البيانات الواردة بالاستبيانات :

١/٢/٤ ـ المعلومات الخاصة بالمديرين الماليين المشاركين فى الاستبيان والشركات التى يعملون بها :

من خلال تحليل البيانات الخاصة بالمديرين الماليين الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان يتبين ما يلى :ـ

ـ **عمر الشركة** : بلغ عدد الشركات بالعينة التى يقل عمرها عن ١٠ سنوات ١٤ شركة ، وبلغ عدد الشركات التى يتراوح عمرها بين ١٠ و ٢٠ سنة ١٠ شركات ، فى حين بلغ عدد الشركات التى يزيد عمرها عن ٢٠ سنة ١٠ شركات .

ـ **إجمالى قيمة أصول الشركة** : هناك ٨ شركات تقل قيمة أصولها عن ١٠ ملايين ريال ، و٥ شركات تتراوح قيمة أصولها بين ١٠ و ٢٠ مليون ريال ، فى حين توجد ٢١ شركة تتجاوز قيمة أصولها ٥٠ مليون ريال .

ـ **مدى أهمية تغيير المراجع الذى يقوم بمراجعة حسابات الشركة :**

هناك ٣٠ شركة تم تغيير مراجعها فى حين توجد ٤ شركات لم تقم بتغيير مراجعها.

ـ **عدد مرات تغيير المراجع :**

بلغ عدد الشركات التى قامت بتغيير المراجع مرة واحدة فقط ١١ شركة ، وهناك ٧ شركات غيرت مراجع الحسابات بين ٢ إلى ٥ مرات ، أما الشركات التى غيرت مراجعها أكثر من ٥ مرات فقد بلغ عددها ١٢ شركة .

ـ **تغيير المراجع وعلاقته بعمر المنشأة** : باستخدام ارتباط بيرسون Pearson يتبين أن هناك ارتباطاً موجباً يبلغ ٠,٥٤٤ بمستوى معنوية ١٪ ، بما يعنى أن هناك علاقة طردية بين عمر المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع ، كما يوضح الجدول رقم (٤)

العلاقة بين عدد مرات تغيير المراجع وعمر المنشأة ، ومنه يتبين أن المنشآت التى عمرها أقل من عشرة سنوات يبلغ عددها ١٤ منشأة لم يتم تغيير المراجع فى ٣ منها ، وتم تغيير المراجع مرة واحدة فى ٩ منها ، ومن ٢ إلى ٥ مرات فى منشأة واحدة وأكثر من خمس مرات فى منشأة واحدة ، فى حين أن المنشآت ذات العمر الأطول سواء التى عمرها بين ١٠ ـ ٢٠ سنة أو الأكثر من ٢٠ سنة قد زادت فيها معدلات تغيير المراجع حيث بلغ عدد مرات تغيير المراجع أكثر من ٥ مرات فى ٦ منشآت من المنشآت التى يتجاوز عمرها عشرين عاماً و ٥ مرات فى المنشآت التى يتراوح عمرها بين ١٠ و ٢٠ عاماً ، مما قد يشير إلى أن المنشآت الأطول عمراً هى الأكثر تغييراً للمراجع .

جدول (٤) العلاقة بين عمر المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع

عدد مرات تغيير المراجع	عمر المنشأة						الإجمالى
	أقل من ١٠ سنوات		١٠ ـ ٢٠ سنة		أكثر من ٢٠ سنة		
لا تغيير	٣	٪ ٢١	-	-	١	٪ ١٠	٤
مرة واحدة	٩	٪ ٢٦	١	٪ ١٠	١	٪ ١٠	١١
٢ ـ ٥ مرات	١	٪ ٧	٤	٪ ٤٠	٢	٪ ٢٠	٧
أكثر من ٥ مرات	١	٪ ٧	٥	٪ ٥٠	٦	٪ ٦٠	١٢
الإجمالى	١٤	٪ ١٠٠	١٠	٪ ١٠٠	١٠	٪ ١٠٠	٣٤

ـ تغيير المراجع وعلاقته بقيمة إجمالى أصول المنشأة : باستخدام ارتباط بيرسون اتضح أن هناك ارتباطاً موجباً غير معنوى ٠,٢٢٢ . وهذا يعنى أن هناك علاقة طردية وإن كانت غير ذات دلالة معنوية إحصائياً بين عدد مرات تغيير المراجع وبين قيمة إجمالى أصول المنشأة . كما يتبين من الجدول رقم (٥) أن نحو ٤٣ ٪ من المنشآت التى حجم أصولها أكثر من ٥٠ مليون ريال قد غيرت مراجعها أكثر من ٥ مرات ، وأن نحو ٢٤٪ من تلك الشركات غيرت مراجعها من ٢ إلى ٥ مرات ، بينما ٢٠ ٪ فقط من الشركات التى حجم أصولها لا يتجاوز ٥٠ مليون ريال قد غيرت مراجعها أكثر من ٥ مرات كما يتضح أن نسبة الشركات التى لم تغير مراجعها على الإطلاق قليلة .

جدول (٥) العلاقة بين إجمالى أصول المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع

عدد مرات تغيير المراجع	إجمالى قيمة أصول المنشأة						الإجمالى
	أقل من ١٠ ملايين		١٠ ـ ٥٠ مليونا		أكثر من ٥٠ مليونا		
لا تغيير	١	٪ ١٢,٥	٢	٪ ٤٠	١	٪ ٥	٤
مرة واحدة	٣	٪ ٣٧,٥	٢	٪ ٤٠	٦	٪ ٢٨	١١
٢ ـ ٥ مرات	٢	٪ ٢٥	ـ	ـ	٥	٪ ٢٤	٧
أكثر من ٥ مرات	٢	٪ ٢٥	١	٪ ٢٠	٩	٪ ٤٣	١٢
الإجمالى	٨	٪ ١٠٠	٥	٪ ١٠٠	٢١	٪ ١٠٠	٣٤

٢/٢/٤ ـ تحليل وجهة نظر المديرين الماليين فى العوامل التى تؤثر على تغيير المراجع :

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسى عند سؤال المديرين الماليين عن وجهة نظرهم فى العوامل التى تؤثر فى تغيير المراجع وباستخدام البرنامج الإحصائى SPSS تم حساب المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى للتعرف على مدى أهمية كل عامل من العوامل المختلفة ذات الصلة بتغيير المراجع ومن الجدول رقم (٦) يمكن تحليل ردود المديرين الماليين على النحو التالى :ـ

- بالنسبة للعوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة فإن هناك عاملين من تلك العوامل حصلا على أكثر من ٣ درجات كمتوسط حسابى أى إنهما يؤثران على عملية تغيير المراجع وهما رغبة الإدارة الجديدة فى زيادة الثقة فيها وفى الشركة ، ورغبة الإدارة الجديدة فى إنهاء كل ما كان يرتبط بالإدارة القديمة ، وهذا يعنى أن المديرين الماليين يعتقدون بأن تغيير إدارة الشركة محل المراجعة له صلة بتغيير المراجع ، ولا يعتقدون أن الإدارة الجديدة تسعى لتغيير المراجع لأسباب شخصية.
- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالتغيرات فى الشركة محل المراجعة فإن عامل " تغير ملكية الشركة " من بين تلك العوامل هو فقط الذى يؤدى إلى تغيير المراجع بمتوسط حسابى أكثر من ٣ درجات . هذا يعنى أن المديرين الماليين يرون أن تغيير ملاك الشركة يؤدى إلى تغيير المراجع .
- بالنسبة للعوامل الأخرى الخاصة بالشركة فقد حصلت جميعها على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابى مما يعنى أن المديرين الماليين يعتقدون بأن تلك العوامل تؤثر فى عملية تغيير المراجع .
- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية فقد تبين أن المديرين الماليين يرون أن عامل " الخلاف

بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية " وعامل" إصدار المراجع لرأى متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأى " هما فقط اللذان يؤديان إلى تغيير المراجع ، أما باقى العوامل فقد كان تأثيرها ضعيفاً على عملية تغيير المراجع .

- بالنسبة للعوامل الخاصة بأتعاب المراجعة فقد تبين أن المديرين الماليين يرون أن عامل " الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب "وعامل" تغيير أتعاب المراجعة " هما اللذان يؤديان إلى تغيير المراجع.

- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة فقد حصلت جميعها على متوسط حسابى أكبر من أربع درجات ، مما يعنى اتفاق المديرين الماليين حول تأثير تلك العوامل على عملية تغيير المراجع .

جدول (٦) العوامل التى تؤثر على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر المديرين الماليين

العـــوامـــل	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب	
			إجمالى الأصول	عمر الشركة
العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة :				
رغبة الإدارة الجديدة للشركة إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة	٣,٢٠٥٩	١,١٢٢٢	٠,٢٨٠	٠,٥٢٨
رغبة الإدارة الجديدة فى مراجع آخر لأسباب شخصية	٢,٧٠٥٩	١,٠٠٠٩	٠,٣٦١	٠,٤٧٦
رغبة الإدارة الجديدة فى زيادة الثقة بها وبالشركة	٣,٢٣٥٣	١,٠١٦٨	٠,١٢٠	٠,٠٥٤
العوامل المرتبطة بتغييرات فى الشركة محل المراجعة :				
إصدار الشركة أسهما لأول مرة	٢,٨٢٣٥	٠,٩٦٨٣	٠,٣٧٢	٠,٢٧٧
زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة	٢,٥٨٨٢	٠,٨٢٠٩	٠,٣٣١	٠,٣٣٨
تغيير ملكية الشركة	٣,٣٥٢٩	٠,٩٨١١	٠,٥٨١	٠,٠١٩
تعثر الوضع المالى للشركة	٢,٨٨٢٤	١,٠٣٧٦	٠,٣٢٤	٠,٥١٤
عوامل أخرى خاصة بالشركة :				
رغبة الشركة فى مراجع متخصص .	٣,٥٨٨٢	١,٠٤٧٩	٠,٦٣٥	٠,٥١٣
الرغبة فى تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .	٣,١٧٦٥	١,٠٢٩٠	٠,٢٧٢	٠,٤٧٩
الحصول على خدمات إضافية .	٣,٦٤٧١	٠,٨١٢١	٠,١٥٨	٠,٤٩٢
قلة الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة .	٣,٩٤١٢	٠,٨٨٥٦	٠,٠٦٠	٠,١٩٠
قلة الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .	٣,٤٧٠٦	١,١٠٧٤	٠,٨٠٦	٠,١٧٨
العوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية :				
الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية .	٣,٠٥٨٨	١,٠٧١٤	٠,٢٣٨	٠,٦٩٩
إصدار المراجع رأيا متحفظا أو امتناعه عن إبداء الرأى .	٣,٢٣٥٣	١,١٨٢٢	٠,٢٢٨	٠,٣٦٢

تابع جدول (٦) العوامل التى تؤثر على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر المديرين الماليين

العوامل	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب	
			إجمالى الأصول	عمر الشركة
الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة .	٢,٦٧٦٥	٠,٩٧٦١	٠,٠٤٧	٠,٢٣٠
الخلاف حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة .	٢,٦١٧٦	١,٠٤٤٩	٠,٠٨٩	٠,٦١٥
الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية .	٢,٦٧٦٥	١,٠٦٥٢	٠,٠٢٣	٠,٥٤٠
العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة :				
الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب .	٣,٢٣٥٣	٠,٩٥٥٣	٠,١٢٢	٠,٤١٥
الخلاف حول طريقة دفع الأتعاب .	٢,٨٥٢٩	١,٠١٩٠	٠,١٣٢	٠,٦٦٤
تغيير أتعاب المراجعة .	٣,٢٦٤٧	٠,٨٢٧٩	٠,٠٨٧	٠,٣١٤
تخفيض أتعاب المراجع .	٢,٨٨٢٤	١,٠٦٦٤	٠,٣٩١	٠,٧٠٨
العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة :				
عدم تمتع مكتب المراجعة بالسمعة والشهرة .	٤,٤٤١٢	٠,٦١٢٦	٠,٦٢٤	٠,٨٣٤
صغر حجم مكتب المراجعة .	٤,٢٠٥٩	٠,٦٤١٠	٠,٣١٢	٠,٧٦٢
قلة جودة أداء مكتب المراجعة .	٤,٥٨٨٢	٠,٤٩٩٦	٠,٥٥١	٠,٣٥٢
عدم تقديم مكتب المراجعة أعمالا وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى .	٤,٦٧٦٥	٠,٤٧٤٩	٠,٦٥٨	٠,٨٣٠
عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة .	٤,٥٥٨٨	٠,٧٨٥٩	٠,٧٢٩	٠,٧٤٢

وحول مدى اختلاف وجهات نظر المديرين الماليين فى العوامل المؤثرة على تغيير المراجع بسبب اختلاف حجم الشركة محل المراجعة ممثلاً بقيمة الأصول ، أو بسبب عمر الشركة ، فقد تم استخدام تحليل كروسكال واليس للتوصل إلى مدى الاختلاف فى وجهات النظر ، ومن الجدول (٦) يمكن استخلاص ما يلى : -

- فيما يتعلق باختلاف حجم الشركة محل المراجعة تبين أن هناك اختلافاً فى وجهات نظر المديرين الماليين ذا دلالة معنوية إحصائياً بالنسبة لثلاثة عوامل هى " زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة " بمستوى معنوية ٠,٠٢٧ ، و" الحصول على خدمات إضافية " بمستوى معنوية ٠,٠٣٩ ، والخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية " بمستوى معنوية ٠,٠٤٥ .

- فيما يتعلق بعمر الشركة محل المراجعة تبين أن هناك اختلافاً فى وجهات نظر المديرين الماليين ذا دلالة معنوية إحصائياً وذلك بالنسبة لعامل واحد فقط هو " تغيير ملكية الشركة " وذلك بمستوى معنوية ٠,٠١٩ .

٣/٢/٤ - تحليل وجهة نظر المديرين الماليين فى تأثير تغيير المراجع على كلا من الشركة محل المراجعة ومكتب المراجعة .

يتبين من الجدول رقم (٧) أن المديرين الماليين يرون أنه لا

يؤثر تغيير المراجع سلباً أو إيجاباً على أرباح الشركة محل	المراجعة ، وبالنسبة لتأثير تغيير المراجع على سمعة	مكتب المراجعة ففى اعتقاد المديرين الماليين أنه ليس هناك تأثير

جدول (٧) تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة وسمعة مكتب المراجعة من وجهة نظر المديرين الماليين بالشركات

العوامل	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب	
			إجمالى الأصول	عمر الشركة
تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة محل المراجعة :				
سلباً	٢,٢٣٥٣	٠,٧٨٠٨	٠,٤١١	٠,٥٤٤
إيجاباً	٢,٢٠٥٩	٠,٦٨٦٦	٠,١٨٤	٠,٢٣٧
ليس له تأثير .	٣,٨٨٢٤	٠,٩١٣٤	٠,٥٣٦	٠,١٤٨
تأثير تغيير المراجع على سمعة مكتب المراجعة :				
سلباً	٢,٨٥٢٩	١,٠٤٨٣	٠,٠٤٣	٠,٤٧٢
ليس له تأثير .	٣,٢٠٥٩	١,٠٣٨٠	٠,٢٠٤	٠,٨٦٤

وحول وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المديرين الماليين مرجعها حجم أو عمر الشركة يتضح من الجدول رقم (٧) وجود اختلافات بالنسبة للتأثير السلبى للتغيير على سمعة مكتب المراجعة وذلك بمستوى معنوية ٠,٠٤٣ ، ولا توجد اختلافات بين وجهات نظر المديرين الماليين مرجعها اختلاف عمر الشركة محل المراجعة .

٤/٤ ـ مقارنة بين وجهات نظر المراجعين والمديرين الماليين .

اتفقت وجهات نظر المراجعين والمديرين الماليين فيما يتعلق بغالبية العوامل المؤثرة على تغيير مراجع الحسابات وتأثير تغيير المراجع على الشركة وعلى مكتب المراجعة ، واختلفت بالنسبة لأربعة عوامل فقط هى :-

- تفضيل الإدارة الجديدة مراجعا آخر لأسباب شخصية ، حيث وافق المراجعون على هذا العامل فى حين رفضه المديرون الماليون .
- الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة ، حيث أيد المراجعون ذلك فى حين رفضه المديرون الماليون .
- تخفيض أتعاب المراجع حيث وافق على ذلك المراجعون فى حين رفضه المديرون الماليون .

تغيير المراجع له تأثير سلبى على سمعة مكتب المراجعة ،

حيث وافق على ذلك المراجعون فى حين رفضه المديرون الماليون .

وعلى هذا يمكن القول إن هناك العديد من العوامل التى يتفق المراجعون والمديرون الماليون فى دولة قطر على أن لها ارتباطا بعملية تغيير مراجع الحسابات ، وأهم تلك العوامل (من واقع المتوسط الحسابى) هى العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والتى حصلت على متوسط حسابى أعلى من أربع درجات ، والتى تتمثل فى : (١) مكتب المراجعة الذى يقدم أعمالا وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى أقل احتمالاً للتغيير (بمتوسط حسابى ٤,٦٣١٦ للمراجعين و ٤,٦٧٦٥ للمديرين الماليين) ، (٢) مكتب المراجعة ذى الجودة العالية أقل احتمالاً للتغير (بمتوسط حسابى ٤,٥٧٨٩ للمراجعين و ٤,٥٨٨٢ للمديرين الماليين ، (٣) عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة تؤدى إلى تغييره (بمتوسط حسابى ٤,١٣١٦ للمراجعين و ٤,٥٥٨٨ للمديرين الماليين) ، و (٤) مكتب المراجعة ذى السمعة والشهرة يكون أقل احتمالاً للتغير (بمتوسط حسابى ٤,١٠٥٣ للمراجعين و ٤,٤٤١٢ للمديرين الماليين).

٥ ـ نتائج البحث وتوصياته :

١/٥ ـ نتائج البحث :

تنقسم نتائج البحث إلى مجموعتين ، المجموعة الأولى ترتبت على الدراسة التحليلية النظرية للفكر المحاسبى فى مجال تغيير المراجع ، والمجموعة الثانية ترتبت على الدراسة الميدانية على بيئة المراجعة القطرية ، وذلك على النحو التالى :

أولاً : من واقع الدراسة النظرية التحليلية تبين ما يلى :

- هناك العديد من الجوانب والزوايا ذات الصلة بعملية تغيير مراجع الحسابات .
- رغم أن الجدل حول تغيير المراجع مستمر منذ فترة طويلة بين الكتاب وممارسى المهنة والمنظمات المهنية والحكومات فإنه ليس هناك اتفاق حول عملية تغيير مراجع الحسابات وما إذا كان يتعين أن تكون إجبارية أم اختيارية ، أم يكون هناك فترة محددة لارتباط المراجع مع العميل أو حد أقصى لهذا الارتباط .
- لم يثبت أن طول فترة التعاقد بين المراجع والعميل تؤدى بالضرورة إلى انخفاض جودة عمل المراجع ، أو ازدياد تأثير الإدارة على قرارات المراجع .
- لم يثبت أن الشركة التى غيرت مراجعها بسبب أنه قدم تقريراً متحفظاً أو امتنع عن إبداء الرأى أن الشركة حصلت على تقرير نظيف فى الفترة التالية .
- قد تمثل لجان المراجعة أداة لترشيد عملية تغيير المراجع .
- ترتبط عملية تغيير المراجع بعوامل عديدة بعضها يرتبط بالشركة محل المراجعة مثل حاجة الشركة لمراجع متخصص ، أو رغبة الشركة فى التعاقد مع مكتب مراجعة من المكاتب الكبرى ، أو عدم حصول الشركة على الخدمات التى تطلبها من المراجع .
- تتمثل العوامل المرتبطة بالمراجع ومكتب المراجعة فى عدم الرضاء حول الأتعاب وعدم تقديم ما تطلبه الإدارة

من خدمات ، أو يترك المراجع الشركة بسبب تعثرها المالى .

- هناك مجموعة أخرى من العوامل تمثل أموراً خلافية بين الشركة والمراجع قد تؤدى إلى تغيير المراجع مثل الخلاف حول المبادئ المحاسبية والخلاف حول الأتعاب .

- قد يترتب على عملية تغيير المراجع آثار على كل من الشركة ومكتب المراجعة ، بالنسبة للشركة قد تتحمل تكاليف أكثر نتيجة تغيير المراجع ، وقد تتأثر أسعار أسهم الشركة فى سوق الأوراق المالية ، أما بالنسبة لمكتب المراجعة فقد تتأثر سمعة المكتب سلباً .

ثانياً : ومن واقع الدراسة الميدانية على بيئة المراجعة فى قطر تبين ما يلى :

- هناك اتفاق بين المراجعين والمديرين الماليين للشركات حول مجموعة من العوامل التى تؤثر على تغيير المراجع وأهم تلك العوامل هى أن مكتب المراجعة الذى يقدم أعمالا وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى أقل احتمالاً للتغيير ، وأن مكتب المراجعة ذا الجودة العالية أقل احتمالاً للتغيير ، وأن عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة تؤدى إلى تغييره ، وأن مكتب المراجعة ذا السمعة والشهرة يكون أقل احتمالاً للتغيير .

- اختلفت وجهات نظر المراجعين والمديرين بشأن أربعة عوامل وافق عليها المراجعون ولم يوافق عليها المديرون الماليون وهى أن الإدارة الجديدة للشركة تسعى لتغيير المراجع لأنها تفضل مراجعاً آخر لأسباب شخصية ، وأنه يتم تغيير المراجع بسبب الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة ، وإن تخفيض أتعاب المراجع يؤدى إلى تغيير المراجع ، وأن تغيير المراجع له تأثير سلبى على سمعة مكتب المراجعة .

- هناك علاقة ارتباط موجبة معنوية إحصائياً (بمستوى معنوية ١ ٪) بين عمر المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع . وهناك علاقة ارتباط موجبة ضعيفة وغير معنوية إحصائياً بين قيمة إجمالى أصول الشركة وعدد مرات تغيير المراجع .

- يتبين من خلال الاطلاع على حالة بيئة المراجعة القطرية عدم وجود لجان مراجعة أو منظمة مهنية ترعى شؤون المهنة ، بالإضافة إلى عدم وجود إلزام بمعايير محاسبة أو معايير مراجعة معينة سواء من قبل الشركات أو من قبل مكاتب المراجعة .

٢/٥ - التوصيات :

تتمثل توصيات البحث فى :

- يتعين إصدارالتشريعات التى تلزم الشركات المساهمة باستخدام لجان المراجعة التى قد ترشد من عملية تغيير المراجع وتحفظ للمراجع استقلاله .

- ترك عملية تغيير المراجع اختيارياً للشركة والمراجع ، ولكن مع توفير وسائل وضوابط تجعل الإدارة لا تتعسف فى تغيير المراجع ، ومن أمثلة تلك الوسائل والضوابط لجان المراجعة .

- وضع حد أقصى لفترة تعاقد المراجع مع العميل ، ولتكن عشر سنوات ، وقد تكون هذه الفترة كافية لتمكين المراجع الجديد من إثبات كفاءته وقدرته التى تفيد

الشـركـة وتدعم نظم الرقـابة الداخليـة بهـا فـقـد أشـارت الدراسـات إلى أنه ليس بالضرورة أن تؤدى طول فترة التعاقد إلى انخفاض الجودة أو الثقة فى عمل المراجع .

- إصدارالتشريعات التى تلزم المزيد من الشركات بتعيين مراجع حسابات خارجى بما يمنح مكاتب المراجعة المحلية المزيد من العملاء ويكسبها المزيد من الخبرة ، ويجعل بيئة المراجعة فى (قطر) أكثر تنافسية ، ويؤدى إلى تحسن جودة عمل المراجعين ، مما قد يجعل عملية تغيير المراجع أكثر موضوعية .

- هناك حاجة لإجراء بحوث مستقبلية حول العلاقة بين كل من تحفظات المراجعين وتغيير المراجعين وأسعار الأسهم ودراسة تأثير سيطرة شركات المراجعة الكبرى على سوق المراجعة فى (قطر) ، ودراسة أسباب تغيير المراجع فى دول مجلس التعاون الخليجى .

مراجع البحث :-

أولاً : باللغة العربية :-

- أبو الحسن على أحمد ١٩٩٣ ، الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانونى : دراسة ميدانية فى المملكة العربية السعودية ، الإدارة العامة ، يناير : ٣٩ - ٧٦ .
- الفضل ، مؤيد محمد على ، ٢٠٠٣ ، تحليل أهمية العوامل المؤثرة فى تغيير المراجع الخارجى فى العراق : دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين المجلة العربية للمحاسبة ، مايو ٢٣ - ٥٢ .
- خشارمة : حسين على والعمرى ، أحمد محمد ٢٠٠٠ ، تغيير مدقق الحسابات الخارجى فى الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققى الحسابات : دراسة ميدانية ، المؤتمر العلمى الأول للمحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك .
- زهران : علاء الدين محمود ١٩٩٦ ، قياس الآثار المتوقعة لتحفظات مراقبى الحسابات على سلوك أسعار الأسهم فى الأسواق المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
- علقم ، محمد أحمد والرجبى ، محمد تيسير ١٩٩٧ ، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجى فى الشركات المساهمة العامة الأردنية : دراسة ميدانية ، دراسات للعلوم الإدارية ، يناير . ٢٤ (١) .

ثانياً : باللغة الإنجليزية :

* Beattie V. and Fearnely, S., 1995 The Importance of audit Firm Characteristics and the drivers of Auditor Change in UK Listed Companies. Accounting. and Business Research. 25 (100): .227 - 239.
* Beatty. R. P., 1989, Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings, The Accounting Review , October : 693 - 709.
* Bedingfield, J. P. and Loeb, S. E., 1974, Auditor Changes An Examination, Journal of Accountancy. March : 66-69.
* Brody. R. G. and Moscove, S. A., 1998, Mandatory Auditor Rotation, The National Public Accountant, 43(3): 32 - 35.
* Burton, J. G. and Roberts, W.,1967, A Study of Auditor Changes, Journal of Accountancy. April : 31-36 .
* Carpenter, C. G. and Strawser, R. H., 1971. Displacement of Auditors When Clients Go Public, Journal of Accountancy. June : 55-58 .
* Catanach. A. H. Jr, and Walker, P. L. 1999 The International Debate over Mandatory Auditor Rotation : A Conceptual Research Framework, Journal of International Accounting Auditing & Taxation 8 (1) : 43.
* Chow, C and Rice, S., 1982, Qualified Audit Opinion and auditor Switching, The Accounting Review, April : 326 - 335.

* Craswell, A.,1988, The Association between Qualified Opinions and Auditor Switches, Accounting and Business Research, Winter : 23 - 31.
* DeAnglo, L. E., 1981, Auditor Size and Audit Quality Journal of Accounting and Economics, December : 185 - 199 .
* DeAnglo, L. E., 1982, Mandated Successful Effort and Auditor Choice Accounting and Economics, December : 171 - 203 .
* Eichenseher. J. and Shields, D., 1983 The Correlates of CPA-Firm Change for Publicly-Held Corporation, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring : 23 : 37.
* Fearnley, S., Brandt, R. and Beattie, V., 2002, Financial Regulation of Public Limited Companies in the UK: A Way forward Post-Enron Journal of Financial Regulation and Compliance, Sep., 10 (3) :254 - 265 .
* Fried, D. and Schiff, A., 1981, CPA Switches and Associated Market Reactions, The Accounting Review, April : 326 : 341.
* Geiger, M. A. and Raghunandan K., 2002, Auditor Tenure and Audit Reporting Failures, Auditing : A Journal of Practice & Theory, March 21 (1) : 67 - 78.
* Gomez - Aguilar, N., 2003, Do Spanish Firms Change Auditor to avoid Qualified Audit Report?, International Journal of Auditing, March. 7(1) : 37 : 53 .
* Gregory. A. and Collier, P., 1996, Audit Fees and Auditor changes : An Investigation of the Persistence of Fee Reduction by Type of Change, Journal of Business Finance and Accounting January, 23 (1) : 13-38 .
* Haskins, M. and Williams, D., 1990, A Contingent Model of Intra-Big Eight Auditor Change, Auditing : A Journal of Practice & Theory, Fall : 10 (1) .
* Krishnan, J., 1994, Auditor Switches and Conservatism, The Accounting Review, January : 200 - 215 .
* Kunitake, W., 1983 Auditor Changes by Audit Committees and Outside Directors, Akron Business and Economic Review, 14 (3) : 48.
* Mautz, R. K. 1974, Rotation of auditors, Financial Executive, 42 (7) 48
* McConnell, D., 1984, Auditor Changes and Reported Disagreements, Auditing A Journal of Practice & Theory, Spring : 44-56 .
* Myers, J. N., Myers L. A. and Omer, Thomas, 2003 Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings : A Case for Mandatory Auditor Rotation, The Accounting Review, July, 78 (3) : 779 - 799 .
* Nichols, D. and Smith, D., 1983, Auditor Creditability and Auditor Changes, Journal of Accounting Research, Autumn : 234 : 244 .
* Petty, R. and Cuganesan, S., 1996, Auditor Rotation : Framing the Debate, Australian Accountant, May, Vol. 66 (4) : 40 - 44 .
* Petty, R. and Cuganesan, S., 1996, Auditor Rotation : Framing the Debate, Australian Accountant, Melbourne, May, Vol. 66 (4) : 40 - 44 .
* Schwarts, K. and Menon. K., 1985, Auditor Switches by Failing Firms, The Accounting review, April : 248 : 261 .
* Smith, D. and Nichols, D., 1982, A Market Test of Investor Reaction to Disagreements, Journal of Accounting and economics, October : 95 - 108 .
* Smith, D., 1986, Auditor "Subject to" Opinions, Disclaimers, and Auditor Change, Auditing : A Journal of Practice & Theory. Fall : 95 : 108 .
* Teoh. S., 1992, Auditor Independence, Dismissal Threats, and the Market Reaction to Auditor Switches, Journal of Accounting Research, Spring : 1-23 .
* Williams, D., 1988, The Potential Determinants of Auditor Change, Journal of Business Finance & Accounting, Summer : 243 - 261 .

المعالجة الضريبية
للصفقات التى تتم من خلال التجارة الإليكترونية
(المشكلات ومقترحات العلاج)

إعداد / **إلهام محمد الصحابى عبدالغفار**
ماجستير محاسبة ـ كلية التجارة ـ جامعة عين شمس

تمهيد :ـ

الآن يعيش العالم عصر الثورة الصناعية الثالثة وهى ثورة المعلوماتية و يشكل برنامج الحاسب العصب الحساس لها ، ولعل أبرز سمات هذه الثورة المعلوماتية كائن فى مجال المعاملات حيث قدرتها الفائقة على خلق فرص متنامية للمعاملات التجارية عن بعد ، الأمر الذى أوجد فى الواقع المعاش طائفة من المعاملات تتم عن طريق أجهزة الحاسب ، وتجرى واقعاتها عبر شبكة الإنترنت تلك الشبكة العملاقة التى بدأت حربية الطابع فى إطار وزارة الدفاع الأمريكية إلى أن تمت إتاحتها للجميع فى عهد الرئيس (كلينتون) فبلغ عدد ما هو متصل بها من حاسبات ستة ملايين حاسب وتضم ٥٠٠٠٠ ألف شبكة حول العالم.

ويعتبر استخدام الإنترنت بصفة عامة والـ Web بصفة خاصة من أهم المتغيرات التى حدثت فى السنوات القليلة الماضية والذى يعتبر أحد أهم مظاهر العولمة حيث يوفر الـ Web وصولا مباشرا ولحظيا للمعلومات ويمكن من تخفيض الوقت والتكلفة ويعود الفضل فى انتشار استخدام الإنترنت إلى تطوير الشبكة العنكبوتية World Wide Web (www).

وتتكون شبكة الإنترنت فى جزء منها من المعدات (كالحواسب والطرفيات والكابلات ...) وفى جزئها الأخر من البرمجيات (كالبرامج التطبيقية وبرامج إدارة الشبكة ونظام الحماية ...) ثم من الطاقم البشرى الذى يتألف من تقنيين وإداريين مهمتهم وضع الشبكة قيد الاستثمار ومن عملاء الشبكة وهم المستخدمون المستفيدون من الخدمات التى تقدمها لهم .

ويسمى بروتوكول الاتصالات الرئيسى فى الإنترنت بروتوكول الإنترنت Internet Protocol (IP) ، ويحدد قواعد دقائق اتصال الحاسبات ببعضها البعض ، فهو يحدد بدقة كيف يمكن أن

تتكون مجموعات الرسائل Packets ، وكيف يمكن لمحدد مسار الرسائل تمرير كل مجموعة نحو هدفها ، وعلى كل حاسب مرتبط بالإنترنت الالتزام بقواعد بروتوكول الإنترنت .

الإنترنت وسيلة اتصال ، واسعة الانتشار ، تربط بها مجموعة اختيارية من الحواسب ، وتوفر مجموعة من الخدمات ، تتعلق بتقديم المعلومات ولها وظيفة إعلامية متطورة إذا أحسن استخدامها ، لأنها تسمح للمشتركين فيها بالتنقل بصورة حرة بين المواقع المسموح بها ، ويتم نقل الملفات من (بيانات ومعلومات وأخبار و صور وصوت و تسجيل فيديو وبرامج إذاعية وتليفزيونية وحاسوبية) بين حاسوب وحاسوب آخر ، دون الاعتماد على حاسوب مركزى للتوزيع ، ويستفيد منها الأفراد والمؤسسات ، من مستويات ومجالات مختلفة ، وتدار بواسطة الأعضاء المشتركين فيها .

وتقوم شبكة الإنترنت بتقديم مجموعة متنوعة من الخدمات التى تشمل البريد الإليكترونى Emailوالمجموعة الإخبارية Usenet newsgroup ونقل الملفات File (FTP) Transfer Protocol ، هـذا بالإضافة إلى خدمة التشغيل عن بعد Telnet ، كما تتيح شبكة الإنترنت خدمات أخرى مثل ارشى وجوفر وورايس Archie, Gopher , and WAIS وخدمات الدردشة Internet Chat بالإضافة إلى شبكة الويب العالمية World Wide Web التى تستخدم صفحات يتم عرضها بطريقة النص المترابط Hypertext وتحتوى على نصوص ورسوم وترتبط بالمعلومات الموجودة على شبكة الإنترنت باستخدام لغة برمجة هى لغة النص الفائق المترابط Hyper Text Markup Language .

ومن المعروف أن الخصائص التقنية للإنترنت تجعل التجارة عبر الإنترنت مختلفة بشكل جوهرى عن التجارة فى العالم الحقيقى ، وإذا كانت الاختلافات بين التجارة التقليدية والإليكترونية تتجاوز طبيعة الإنترنت من أوجه عديدة ، إلا أن الاختلافات الجوهرية نشأت عن هذه الطبيعة المميزة للإنترنت ، فعالم الإنترنت الافتراضى جعل من تحديد الموقع الجغرافى لمستخدم الإنترنت أو للموقع ذاته Web Seit ، أمراً غير متيسر ، ومثل هذه المسألة ليست ذات أهمية بالنسبة للقائمين على الشبكات إذ لا يعتمد نشاط الإنترنت ومواقعه المختلفة على البعد المكانى أو الجغرافى ، فى حين أن الجغرافية والمكان فى العالم الحقيقى لها أهمية كبرى ، ويسهل تحديد المكان كثيراً من عناصر التجارة .

وتمثل التجارة الإليكترونية

واحداً من موضوعات الاقتصاد الرقمى Digital Economy حيث يقوم الاقتصاد الرقمى على E-commerce التجارة الإليكترونية و In-formation Technology IT فتقنية المعلومات والاتصالات هى التى خلقت الوجود الواقعى والحقيقى للتجارة الإليكترونية باعتبارها تعتمد على هذه التقنية بشكل رئيسى فى تنفيذ وإدارة النشاط التجارى .

مشكلة البحث :-

مع بداية القرن الواحد والعشرين تطورت الأنشطة الاقتصادية وتميزت باتجاه قوى نحو جعل الأسواق التجارية أسواقاً عالمية ، وذلك اعتمادا على التطور الهائل فى الإمكانيات الجديدة للاتصالات الدولية وتكنولوجيا المعلومات ، ولما كانت التشريعات الضريبية الحالية قد لا تتلاءم نصوصها مع وجوب فرض الضريبة على الصفقات والمعاملات التى تتم من خلال التجارة الإليكترونية والأرباح الناتجة عنها ، باعتبار أنها تنصب أساساً على الصفقات والمعاملات المتعلقة بالتجارة التقليدية التى تختلف فى كثير من الأمور عن التجارة الإليكترونية ، ويؤدى ذلك إلى العديد من الصعوبات التى تواجه الإدارة الضريبية عند محاولة إخضاع هذه الصفقات للضريبة ، ولعل أهمها ما يلى :-

١ - صعوبة حصر مجتمع الممولين الذين يمارسون نشاطهم التجارى أو الصناعى أو الخدمى أو المهنى من خلال شبكة الإنترنت مما يؤدى إلى عدم توافر الأدلة التى على أساسها تقوم مصلحة الضرائب بإتمام عملية التحاسب الضريبى والتى من خلالها يتم تحديد مدى خضوع الممول للضريبة من عدمه وبالتالى يلحق ضرر كبير بالخزانة العامة للدولة نتيجة فقد جزء كبير من الحصيلة الضريبية .

٢ - عدم وجود أساليب حصر ضريبية متطورة تمكن مصلحة الضرائب من فحص وربط الضريبة على مثل هذه الصفقات التى تتم عبر شبكة الإنترنت .

٣ - عدم تحقيق العدالة الضريبية نظراً لخضوع المعاملات التجارية التقليدية للضريبة ، وعدم خضوع المعاملات التى تتم من خلال التجارة الإليكترونية للضريبة ، ونظراً لحداثة التجارة الإليكترونية أصبحت المشكلة تكمن فى التوصل إلى إطار مقترح للمعالجة الضريبية لهذه الصفقات التى تتم من خلال شبكة الإنترنت .

٤ - سهولة التهرب الضريبى لتلك الصفقات نتيجة لعدم توافر المستندات الورقية المؤيدة للمعاملات

الإليكترونية ، هذا بالإضافة إلى أن جزءاً كبيراً من تلك المعاملات يتم بشكل غير منظور .

٥ ـ الازدواج الضريبى على عوائد التجارة الإليكترونية كنتيجة للحرية الممنوحة فى فرض الضرائب على الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإليكترونية

٦ ـ صعوبة تحديد نوعية الأنشطة والخدمات الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة منها .

٧ ـ صعوبة تحديد المعاملة الضريبية الملائمة للصفقات التى تتم من خلال معاملات التجارة الإليكترونية .

٨ ـ صعوبة الحصول على بيانات ومعلومات عن حجم هذه التجارة والمستندات المطلوبة لتدعيم مصداقية الفاحص الضريبى أصبحت أدلة إثبات إليكترونية ، والحصول عليها كما هو الحال فى بيئة الفحص الضريبى التقليدى لم يعد توافراً .

أهداف البحث :ـ

يهدف هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن صياغتها كما يلى :ـ

١ ـ توضيح أهمية ومقومات التجارة الإليكترونية .

٢ ـ دراسة أثر التجارة الإليكترونية على التشريعات الضريبية .

٣ ـ التعرف على المشكلات الضريبية الناجمة عن معاملات التجارة الإليكترونية .

٤ ـ الوقوف على ملامح التحديات المثارة فى حقل التحاسب الضريبى للتجارة الإليكترونية والبحث فى مدى ملاءمة القواعد الضريبية التقليدية للتطبيق على معاملات التجارة الإليكترونية .

٥ ـ التوصل إلى إطارمقترح للمعالجة الضريبية لمعاملات التجارة الإليكترونية بما يضمن تحصيل مستحقات الخزانة العامة للدولة دون فقد أو ضياع .

أهمية البحث :ـ

تعتبر التجارة الإليكترونية سمة أساسية من سمات القرن الحادى والعشرين ، حيث أن العالم يشهد الآن اهتماماً متصاعداً بالتجارة الإليكترونية ، ويستمد هذا البحث أهميته من زيادة حجم التبادل التجارى على المستوى الدولى من خلال استخدام شبكة الإنترنت ، حيث تعتبر وسيلة سهلة للوصول إلى الأسواق العالمية ، وهى أيضاً أسلوب سهل لعقد الصفقات بعيداً عن التعقيدات الإجرائية والقيود على عملية مبادلة السلع والخدمات .

ومن الواضح أنه فى ظل التحولات الاقتصادية على مستوى العالم واتجاه النظم الضريبية المختلفة إلى التوسع فى فرض الضرائب

المباشرة فى ظل الاتفاقية العامة للتعريفة والتجارة (جات) (General Agreement on Tariff and Trade : GAAT) ، فإن إخضاع الصفقات والمبادلات التجارية للسلع والخدمات باستخدام شبكة الإنترنت يعد مجالاً خصباً لزيادة الحصيلة الضريبية للدولة بما يتلاءم مع التطور التكنولوجى السريع فى مجال الاتصالات والمعلومات على مستوى العالم .

فروض البحث :ـ

تتمثل فروض البحث فى التالى :

- لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين الحصيلة الضريبية وحجم التجارة الإليكترونية .
- لا يوجد أثر معنوى للتجارة الإليكترونية على النظم والتشريعات الضريبية الحالية .
- لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين التهرب الضريبى والصفقات التي تتم من خلال التجارة الإليكترونية .

أسلوب البحث :ـ

اعتمدت الدراسة فى هذا البحث على المنهج الاستقرائى من خلال استقراء وتحليل نتائج الدراسات السابقة التى تضمنها الأدب المحاسبى فى مجال التجارة الإليكترونية وتحدياتها الضريبية والمشاكل التى تعوق فرض الضريبة على معاملات التجارة الإليكترونية ، كما تعتمد الدراسة على الأسلوب المكتبى وذلك من خلال الاطلاع على المراجع والأبحاث العلمية المرتبطة بهذا الموضوع ، للمساعدة على استخلاص ما يحقق أهداف البحث ، وتأسيسا على ذلك فإن البحث سوف يجمع بين المنهجين الاستقرائى والاستنباطى ، حيث يتم استخدامهما حسب الحاجة وبما يتوافق مع موضوعات البحث .

على ضوء ما تقدم فإن البحث سوف يركز على السمات الخاصة لنشاط التجارة الإليكترونية والمشكلات الضريبية الناتجة عن هذه السمات .

أولاً : السمات الخاصة لنشاط التجارة الإليكترونية :

١ ـ تتسم تعاملات التجارة الإليكترونية بالمرونة العالية فى انتقال كل من الشركات ، والأفراد والأصول ، وذلك ساعد على صعوبة تحديد الممول والشركات الخاضعة للضريبة والتى تتعامل فى نشاط التجارة الإليكترونية ، وهناك رأى طريف للكاتب المشهور Hardesty فهو يرى " أن الأعمال التجارية كانت كالأبقار التى تنتظر أن تحلب أما اليوم فقد أصبح للأبقار أجنحة " .

٢ ـ عدم وجود علاقة مباشرة بين طرفى العملية التجارية ، حيث يلتقى كلا من البائع والمشترى من خلال شبكة الإنترنت ،

ويتميز هذا الأسلوب بدرجة عالية من التفاعل بين طرفى العملية التجارية .

٣ ـ عدم الاعتماد على الوثائق الورقية فى إجراء وتنفيذ المعاملات ، حيث إن معظم عمليات التفاعل بين طرفى التعامل تتم إليكترونيا بدون الاعتماد على المستندات الورقية ، وبذلك تصبح الرسالة الإليكترونية هى السند القانونى لكلا الطرفين فى حالة نشوء أى نزاع بينهما .

٤ ـ إمكانية تنفيذ المعاملات التجارية بما فى ذلك تسليم السلع والخدمات الرقمية عبر شبكة الإنترنت ، حيث يتم تسليمها فى صورة رقمية Digital وذلك من خلال التحميل المباشر Download.

٥ ـ إمكانية التأثير المباشر على أنظمة الحاسبات بالشركة من خلال ما يسمى بالتبادل الإليكترونى للبيانات والوثائق Electronic Data Interchang ، وهو ما يعد فى الحقيقة طفرة هائلة تحقق انسيابية البيانات والمعلومات بين الجهات المشتركة فى العملية التجارية بكفاءة وفاعلية .

٦ ـ إمكانية التفاعل مع أكثر من مصدر فى الوقت نفسه ، حيث يستطيع أحد أطراف التعامل إرسال رسائل إليكترونية إلى عدد لا نهائى من المستقبلين فى نفس الوقت ودون الحاجة لإعادة إرسالها فى كل مرة وفى هذا المجال توفر شبكة الإنترنت إمكانات بلا حدود للتفاعل الجمعى .

٧ ـ سهولة الحصول على المعلومات اللازمة للنفاذ إلى الأسواق ، حيث يؤدى ذلك إلى تعرف المستهلك على الأسعار العالمية للسلع والخدمات ، هذا بالإضافة إلى تسهيل عملية التسوق عبر العالم موفرا سوقا أرحب أمام المستهلك ، يمكنه من الحصول على السلع والخدمات التى يرغب فيها بأقل تكلفة وبالجودة المطلوبة .

٨ ـ سهولة الوصول إلى الأسواق العالمية حيث تتميز التجارة الإليكترونية بخاصية هامة هى إمكانية مزاولة الأنشطة التجارية على المستوى الدولى ، وسهولة الوصول إلى الأسواق العالمية دون أن يكون هناك حاجة إلى إنفاق أموال ضخمة فى إنشاء التجهيزات الثابتة بالخارج فى صورة مكاتب أو فروع حيث إن كل ما تحتاجه المنشأة للوصول إلى الأسواق العالمية هو الاتفاق مع أحد مقدمى خدمة الدخول على الشبكة Internet Service Provider ، لاستضافة

موقع الويب الخاص بالمنشأة على حاسبهم الخادم (Server) أو امتلاك حاسب خادم .

٩ـ تتميز مواقع الويب التى يتم من خلالها مزاولة نشاط التجارة الإليكترونية بإمكانية إدارتها عن بعد (Remote Operation)، حيث إن أصحاب هذا الموقع لا يكونون فى حاجة إلى التواجد الفعلى فى نفس المكان الذى يتواجد فيه الحاسب الخادم الذى يقوم باستضافة موقع الويب الخاص بهم .

١٠ـ تتميز مواقع الويب المخصصة لمزاولة التجارة الإليكترونية بأنها مواقع افتراضية (Virtual shops)، أى ليس لها وجود مادى على أرض الواقع حيث إنه لا يوجد مبنى أو مقر ، ويتكون المتجر الافتراضى من مجموعة من الصور والرسومات وملفات الصوت والفيديو مخزنة على حاسب خادم (Server) يمكن أن يتواجد فى أى مكان فى العالم .

١١ـ تتميز التجارة الإليكترونية بأن جزءاً كبيراً من معاملاتها ينصب على المنتجات الرقمية (Digtal Products) وهى تلك السلع والخدمات التى يتم تسليمها بشكل إليكترونى عبر شبكة الإنترنت من خلال التحميل المباشر Download من الشبكة ، ومن هذه المنتجات ، برامج الحاسب Software الكتب ، والأبحاث والتقارير الإلكترونية ، والتسجيلات الموسيقية ، والأفلام ، إلى جانب بعض الخدمات .

ثانياً : المشكلات الضريبية الناتجة عن نشاط التجارة الإليكترونية :

وتؤدى الطبيعة الخاصة لنشاط التجارة الإليكترونية إلى العديد من المشكلات التى تواجه الإدارة الضريبية عند محاولة إخضاع هذه الصفقات للضريبة ، ويمكن تقسيم تلك المشكلات إلى نوعين رئيسيين :ـ

النوع الأول :

مشكلات ضريبية ترجع إلى طبيعة التجارة الإليكترونية :

أولاً : سهولة التهرب الضريبى :

التهرب الضريبى من الظواهر الشائعة فى معظم دول العالم وفى مختلف العصور وإن كانت نسبته فى الدول النامية أعلى بكثير من الدول المتقدمة ، ومن خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الأوروبى تبين أن نسبة التهرب الضريبى محسوبة كنسبة الناتج القومى بلغت على مستوى الاتحاد الأوروبى بـ ١٦٪ وتراوحت بين دول الاتحاد ٤٪ فى فنلندا و ٣٥٪ فى اليونان ، أما فى البلدان النامية فلا يوجد إحصائيات خاصة بها ، وقد قدر أحد خبراء الضرائب فى مصر أن الفاقد [illegible] بسبب

التهرب الضريبى فى مصر يقدر بـ ٢٠ مليار جنيه مصرى.

ومن المتوقع أن يزيد معدل التهرب الضريبى فى ظل تعاملات التجارة الإليكترونية نتيجة لعدم توافر المستندات الورقية المؤيدة للمعاملات الإليكترونية ، هذا بالإضافة إلى أن جزءاً كبيراً من تلك المعاملات يتم بشكل غير منظور ، على سبيل المثال البرامج الجاهزة والاستشارات المهنية التى تتم عبر شبكة الإنترنت سواء استشارات محاسبية أو ضريبية أو قانونية أو إدارية أو هندسية أو طبية ، ولا شك أن عدم ملاحقة وتحديد العوائد الناتجة عن هذه التعاملات ، هو أحد العوامل الأساسية التى أدت إلى استغلال البائعين للوضع الضريبى غير المحدد للتجارة الإلكترونية ، وهذا الوضع أدى بهم إلى تحقيق أرباح طائلة وتهريبها ضريبياً .

وهناك العديد من الأسباب التى تؤدى إلى زيادة التهرب الضريبى فى ظل تعاملات التجارة الإليكترونية لعل أهمها :- .

- النقود الإليكترونية .
- أسعار التحويل للنقود الإليكترونية .
- الصفقات الرقمية .
- عدم وجود وسطاء .

ثانياً : صعوبة تتبع معاملات التجارة الإليكترونية .

حيث يتطلب تحديد الموقف الضريبى للممول ، وتقدير الضريبة وتحصيلها ، أن تطلع الإدارة الضريبية على البيانات الضرورية التى تلائم تطبيق الضريبة على الدخل أو على المبيعات أو غيرهما ، ومن أهم هذه البيانات : اسم الممول ، وعنوان منشأته ومحل إقامته و الكيان القانونى الذى يعمل من خلاله هذا بالإضافة إلى بيانات أخرى أساسية خاصة بالصفقات والمعاملات التى أبرمها ، وبيانات عن المتعاملين ، خلال السنة الضريبية ، ونظراً لأن السجلات والدفاتر ذات طبيعة خاصة ويتم التسجيل فيها إليكترونياً فى كافة المراحل ، والبيانات والمعلومات المتعلقة بحسابات المنشأة مخزنة على وسائط إليكترونية يصعب فحصها وتتبعها بالوسائل التقليدية ، والإمكانيات الفنية والمالية لدى مصلحة الضرائب ضعيفة ومحدودة ، ففى ظل مثل هذه الظروف يكون من الصعب تتبع المعاملات التى تتم من خلال التجارة الإليكترونية .

ثالثاً : صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبى للتجارة الإليكترونية :

عدم وجود أساليب حصر ضريبية متطورة تمكن مصلحة الضرائب من فحص وربط الضريبة على مثل هذه الصفقات التى تتم عبر شبكة الإنترنت وتغير شكل السجلات والملفات وتخزين البيانات على وسائط يصعب تتبعها وقراءتها وفحصها باستخدام أساليب الفحص

التقليدية أدى إلى صعوبة حصر مجتمع الممولين الذين يمارسون نشاطهم التجارى أو الصناعى أو الخدمى أو المهنى من خلال شبكة الإنترنت مما يؤدى إلى عدم توافر الأدلة التى على أساسها تقوم مصلحة الضرائب بإتمام عملية التحاسب الضريبى والتى من خلالها يتم تحديد مدى خضوع الممول للضريبة من عدمه و بالتالى يلحق ضرر كبير بالخزانة العامة للدولة نتيجة فقد جزء كبير من الحصيلة الضريبية .

رابعاً : التشفير :

حيث يستطيع الممول تضليل الإدارة الضريبية بواسطة التشفير ، فيمكنه إخفاء الكثير من الحقائق والمعلومات عنها ، مما يزيد من احتمالات التهرب الضريبى ، ولذلك تفكر بعض الدول فى إلزام الشخص الذى يرغب فى استخدام الشفرة أن يسجل مفتاح الشفرة لدى طرف ثالث مستقل ، ويكون على الأخير أن يزود الحكومة بمفتاح الشفرة فى حالات التهرب الضريبى .

خامساً : اختلاف الآراء حول فرض الضريبة على التجارة الإليكترونية :

تعددت الأراء " بشأن المعالجة الضريبية لصفقات التجارة الإليكترونية ، حيث اتخذت بعض الحكومات إجراءات واضحة لإعفاء التجارة الإليكترونية من الرسوم الجمركية ، وفى الاجتماع الوزارى لمنظمة التجارة العالمية فى جنيف عام ١٩٩٨ ، تم الاتفاق على التأجيل المؤقت لفرض رسوم جمركية على التجارة الإليكترونية والمنتجات التى يتم توصيلها إليكترونياً ، حيث نادى البعض إلى اعتبار الإنترنت منطقة تجارة حرة تعفى من تطبيق الضرائب الجمركية ، فلا تخضع لهذه الضريبة السلع والخدمات التى يتم تسليمها إليكترونياً ، دون حاجة للبحث عن معيار يميز بين السلع والخدمات طالما حصل عليها الشخص فى صورة رقمية .

النوع الثانى :

مشكلات ترجع إلى طبيعة التشريعات الضريبية الحالية :

أولاً : تحديد السيادة الضريبية للدولة على معاملات التجارة الإليكترونية :

تفرض السيادة الضريبية للدولة فى إطار مبدئى إقليمية الضريبة وعالمية الإيراد ، والسؤال الذى يثور هنا كيف تحدد الدولة سيادتها الضريبية على المعاملات التى تتم من خلال صفقات التجارة الإليكترونية خاصة أن هذه المعاملات تتمثل الصعوبة الأساسية لها أنها قد تمثل معاملات غير منظورة مما يصعب معه تحديد الدولة صاحبة السيادة فى فرض الضريبة على صفقات التجارة الإليكترونية .

فوفقاً لمبدإ الإقليمية يجب أن يتحقق الدخل من مصدر داخل الدولة التى يقيم

فيها المستفيد ، سواء تم ذلك عن طريق تواجد مادى للمشروع فى هذه الدولة أو وكيل له سلطة إبرام العقود أو عن طريق الدورة التجارية الكاملة .

وقد تتبع الدولة مبدأ عالمية الإيراد ، وهذا المبدأ يقضى بأن تفرض الضريبة على الدخل الذى يحققه الممول الذى ينتمى للدولة أو يكون مقيماً بها بصرف النظر عن مصدر الدخل الذى يحققه الممول سواء كان هذا الدخل محققاً من مصدر داخل الدولة أو خارجها ، ولن يمنع تطبيق هذا المبدإ من إمكانية التهرب الضريبى لمعاملات التجارة الإليكترونية .

ثانياً : تحديد المنشأة الدائمة فى ظل تعاملات التجارة الإليكترونية :

إن تحديد السيادة الضريبية باستخدام معيار المنشأة الثابتة المستقرة لا يمثل أية مشكلة بالنسبة للمعاملات التى تتم من خلال أساليب التجارة التقليدية ، لكن الوضع يختلف فى حالة معاملات التجارة الإليكترونية ، حيث إن معيار المنشأة الثابتة هو معيار تقليدى يحدد نطاق الاختصاص الضريبى للدولة فى ظل ظروف التجارة التقليدية .

ولكن فى ضوء خصائص التجارة الإليكترونية ما هى المؤشرات التى يمكن الاستناد إليها عند التعرف على المنشأة الدائمة ؟ هل هو الجهاز الذى يتصل من خلاله العميل بموقع المنشأة ؟ أم الموقع الإليكترونى Web Site ؟ أم الحاسب الخادم Server ؟ أم هو مقدم خدمة الدخول إلى شبكة ISP ؟ فأى من الأطراف السابقة تتوافر فيه شروط المنشأة الدائمة بما يتلاءم مع خصائص التجارة الإليكترونية ؟

ثالثاً : الازدواج الضريبى الدولى الناتج عن تطبيق القواعد التقليدية على معاملات التجارة الإليكترونية :

تنشأ مشكلة الازدواج الضريبى كنتيجة حتمية لسببين :-

أولاً : استخدام فكرة المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول المختلفة ، بحيث يحق للدول التى يعمل بها الممول أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولة النشاط التجارى عن طريق منشأة دائمة ، وكما سبق أن أوضحنا فى المشكلة السابقة ، أنه فى ظل تعاملات التجارة الإليكترونية أصبح من الممكن للمنشآت أن تمارس نشاطها التجارى ، دون أن يكون هناك حاجة لكيان مادى ثابت ، وبالتالى فإن هذا يؤدى إلى قصور فكرة المنشأة الدائمة فى حصر كثير من تعاملات التجارة الإليكترونية الدولية .

ومن الجدير بالذكر أن اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات المختلفة يؤدى إلى حدوث تنازع فى السيادة بين الدول ، فمثلاً نجد بعض التشريعات

الضريبية تأخذ بمعيار عالمية الإيـراد Worldwide Income الذى بمقتضاه يلاحق التشريع الضريبى دخل الممول الذى تعد الدولة موطناً ضريبياً له أينما تحقق هذا الدخل ، مما يؤدى إلى حدوث الازدواج الضريبى الدولى فى حالة ما إذا كانت الدولة الأخرى التى يزاول فيها النشاط تأخذ بمبدإ إقليمية الضريبة .

مصادر داخل إقليمها ، بينما ترى دولة الموطن أن لها الحق فى فرض الضريبة .

ثانياً : أن تباين استخدام قواعد الاختصاص الضريبى الدولى فيما بين الدول (قاعدة المصدر ، وقاعدة الإقامة ، قاعدة الجنسية ... إلخ) فإن ظاهرة الازدواج الدولى -International Double Taxation تعد أمراً حتمياً خاصة بالنسبة للممولين الذين يمارسون أنشطة اقتصادية فى أكثر من دولة ، وقد يؤدى تطبيق القوانين الضريبية داخل الدولة ، أو تطبيق تشريعات مختلفة بين الدول إلى خضوع الممول لأكثر من ضريبة ونشوء ظاهرة الازدواج الضريبى فى المجال الداخلى للدولة أو المجال الدولى .

رابعاً : القصور فى التشريعات الضريبية الحالية :

وفقاً لما هو سائد فى التشريعات الضريبية للدول ، واستناداً إلى ما تتضمنه العديد من الاتفاقيات الضريبية ، وما أسفرت عنه الجهود الدولية والإقليمية فى هذا المجال قد تبلورت قواعد الإخضاع الضريبى سواء على المستوى المحلى أو الدولى فى قاعدتين رئيسيتين هما :- قاعدة التبعية الاقتصادية وقاعدة التبعية السياسية ، وتنطوى قاعدة التبعية الاقتصادية على قاعدتين فرعيتين هما : قاعدة الإقامة ، وقاعدة المصدر ووفقاً لقاعدة الإقامة فإن تقرير خضوع الممول للضريبة فى بلد معين يكون مكان إقامته بغض النظر عن جنسيته أو مصدر دخله .

وبالنسبة لقاعدة المصدر فى تقرير سلطات الإخضاع الضريبى فإن غالبية التشريعات الضريبية المقارنة تأخذ بمفهوم المنشأة الدائمة Permanent Establishment ، حيث تعتبر الدولة التى تتواجد بها المنشأة الدائمة هى دولة مصدر الدخل ، ومن ثم تكون السيادة الضريبية لدولة المصدر أى الدولة التى يوجد بها المنشأة الدائمة ، وهذا ما تأخذ به غالبية الاتفاقيات الثنائية أو النموذجية كوسيلة لتجنب الازدواج الضريبى الدولى .

خامساً : القصور فى مجال التعاون الضريبى الدولى :

مع نمو حجم التجارة الإليكترونية واتساع نطاقها العالمى ستزيد فرص التهرب الضريبى للمنشآت العاملة فى هذا المجال ، خاصة أن هناك جزءاً كبيراً من معاملات التجارة الإليكترونية غير منظور ، ولن تتمكن دولة

منفردة من خلال تشريعاتها الداخلية ، من ملاحقة هذا الجزء من التجارة الإليكترونية بدون تعاون دولى يمكن هذه الدول من الحد من التهرب الضريبى .

كذلك ضرورة تعديل النصوص الخاصة باتفاقيات الازدواج الضريبى بما يتلاءم مع طبيعة المعاملات، التى تتم من خلال التجارة الإليكترونية ، بحيث تسمح للإدارات الضريبية بالاستفادة من البيانات والمعلومات المتعلقة بالممول على المستوى الدولى ، حتى لو كانت خارج إطار ملفه الضريبى .

ويرى البعض ضرورة وجود نص فى الاتفاقيات يسمح بتبادل المعلومات تلقائياً أو فورياً ، وألا يقتصر ذلك على الحالات التى تطلب فيها الإدارات الضريبية المعنية الحصول على معلومات معينة ، ففى عصر المعلومات تحتاج الإدارات الضريبية إلى العديد من المعلومات لتحليلها ودراستها ، وذلك للاستفادة من هذه المعلومات فى اتخاذ الإجراءات الوقائية التى تحول دون نجاح الممول فى التهرب من الضريبة .

سادساً : عدم تطوير الإدارات الضريبية بما يتناسب مع طبيعة التجارة الإليكترونية :

من المشاكل التى تواجه التجارة الإليكترونية مشكلة عدم تطوير الإدارة الضريبية بما يؤهلها من التعامل مع التحولات الإليكترونية ، حيث يستلزم حل مشاكل الضرائب على التجارة الإليكترونية الاتجاه نحو تطوير الإدارة الضريبية ، وذلك لأن مجتمع التجارة الإليكترونية يختلف فى خصائصه عن التجارة التقليدية .

ومن الملاحظ أن الإدارات الضريبية غير قادرة فى الوقت الحالى على التعامل مع المتغيرات الجديدة لعدد من الأسباب لعل أهمها ما يلى :ـ

١ ـ عدم وجود مراكز تدريب ضريبية متطورة تساعد على رفع كفاءة المتدربين .

٢ ـ القصور فى التأهيل العلمى والعملى والتدريب الكافى لتقنيات التجارة الإليكترونية .

٣ ـ لا يوجد تنسيق وتبادل معلومات بين المصالح الإيرادية المختلفة للدولة وهى الضرائب العامة والمبيعات والجمارك .

٤ ـ قصور الإدارة الضريبية الحالية على التعامل مع آليات التجارة الإليكترونية كالتشفير والدفع الإليكترونى والمستندات الإليكترونية .

٥ ـ غياب التنسيق بين الإدارات الضريبية المختلفة ، فحتى هذه اللحظة لم يتم عمل شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الآلى على مستوى المصالح الإيرادية الثلاث (ضرائب عامة ومبيعات وجمارك) ، أيضاً لا يوجد

تنسيق بين هذه المصالح فيما يتعلق بتبادل المعلومات عن معاملات التجارة الإليكترونية .

وانتهى البحث إلى مجموعة من التوصيات فى مجال خضوع الدخل الناتج عن نشاط التجارة الإليكترونية للضريبة ، لعل أهمها ما يلى :-

١ - الاستغناء عن شرط الاحتراف الذى يقصد منه امتهان الشخص أحد أوجه النشاط على وجه الاحتراف ، بحيث يصبح هذا النشاط مهنته التى يتكسب منها ، وذلك تمشياً مع ما قام به المشرع الضريبى من إخضاع بعض الطوائف الذين يحققون أرباحاً من أعمال لا تتصف بالتكرار للضريبة وخروجاً عن شرط الاحتراف حتى لو تمت مرة واحدة ، وبذلك يمكن فرض الضريبة على تعاملات التجارة الإليكترونية .

٢ - التخلى عن مبدإ إقليمية الضريبة الذى لا يتناسب مع الطبيعة الخاصة لنشاط التجارة الإليكترونية حيث إن التجارة الإليكترونية لا تعرف موطناً معيناً فأصبح فى إمكان الشركات تحقيق أرباح طائلة مع الاكتفاء بقدر بسيط من الوجود المادى للقيام بالأنشطة التجارية.

٣ - تبنى مبدإ عالمية الإيراد كأساس لفرض الضريبة على صفقات التجارة الإليكترونية ، فانتشار الإنترنت أفرز محيطاً جديداً لا يعتمد على الحدود المكانية وكذلك انتشار تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أدى إلى اكتفاء الشركات بقدر بسيط من الوجود المادى للقيام بالأنسطة التجارية ،وهذا العامل سيؤدى إلى تعميق مشكلة البلدان التى تعتمد فى فرض الضريبة على مبدإ الإقليمية .

٤ - الاسترشاد بتفسير منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD الخاص بالمنشأة الدائمة ، وفقاً لنص المادة الخامسة من الاتفاقية التى رأت أنه فى حالة مزاولة النشاط عبر آلات أتوماتيكية بصفة رئيسية يمكن اعتبار تلك الآلات هى الدليل على وجود المنشأة الدائمة ، وبذلك يمكن تحديد معالم المنشأة الدائمة فى ظل كل التشريعات الداخلية والاتفاقيات الضريبية بحيث تعتبر الآلات المستخدمة فى مجال التجارة الإليكترونية هى البديل المناسب لمفهوم المنشأة الدائمة مثل موقع الشركة Web Site والحاسب الخادم Server

، ومزودى خدمات الإنترنت ISP .

٥ ـ التمييز بين عنصرى الدخل الناتج عن نشاط التجارة الإليكترونية (ربح أعمال ، إتاوة) بالشكل الذى يؤدى إلى سهولة التمييز بينهما ، ويمكن الدولة من فرض الضريبة على الإتاوات التى يحصل عليها الشخص غير المقيم عن صفقات التجارة الإليكترونية .

٦ ـ التخلى عن فكرة الإقامة كشرط لخضوع الدخل الناتج عن التجارة الإليكترونية للضريبة ، وما يترتب على ذلك من صعوبات فى تحديد السيادة الضريبية للدولة على الدخول المحققة من هذا النشاط بأشكالها المختلفة .

٧ ـ مفهوم الدورة التجارية الكاملة لا يصلح للتطبيق على نشاط التجارة الإليكترونية ، حيث إنه لا يسمح للسلطة الضريبية بفرض الضريبة على معاملات الشركات الأجنبية فى ظل غياب أى وجود مادى للمنشأة .

٨ ـ الاعتراف بأدلة الإثبات والمستندات الإليكترونية ، نظراً لقدرتها على توفير المعلومات الضريبية بشكل موضوعى ، ومن تلك المستندات الفاتورة الإليكترونية ، و طلب الشراء الإليكترونى ، وإشعار الرد الإليكترونى ، ورسائل البيانات الإليكترونية وغيرهم وذلك بهدف نجاح عملية التحاسب الضريبى على معاملات التجارة الإليكترونية .

٩ ـ الاستعانة بالتحويلات المالية الإليكترونية ووسائل الدفع النقدية الإليكترونية التى تستخدم كوسائل سداد فى المعاملات التجارية الإليكترونية ، وذلك لأغراض التحاسب الضريبى ، وقد رأى البعض بأنه يمكن من خلال متابعة هذه التحويلات التى تتم عادة بواسطة مستندات بنكية مادية ، الاطلاع على تلك المستندات باعتبارها دليلا مستنديا ، بما يمكن من الكشف عن بعض الصفقات التى تتم من خلال التجارة الإليكترونية.

١٠ ـ توظيف بروتوكولات الإنترنت والتجارة الإليكترونية لخدمة عملية التحاسب الضريبى ، حيث تتيح هذه البروتوكولات تفريغ البيانات من عدد من المواقع والربط بين أكثر من بيان فى أكثر من موقع بهدف الوصول إلى بيانات محددة لمعاملات محددة وجميعها تتمثل فى معاملات دولية .

عشر مشكلات فى ضريبة المبيعات وحلولها على ضوء الأحكام النهائية والباتة

الصادرة من محكمة النقض والمحكمة الإدارية العليا وأحكام القضاء المدنى والإدارى

المستشار القانونى / **روفائيل بولس** / المحامى

خبير استشارى لضرائب المبيعات والجمارك ـ مدير الشئون القانونية بمصلحة الضرائب على المبيعات (سابقاً)

مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وعضو جمعية الضرائب المصرية

رئيس مجلس إدارة مركز الاستشارات الضريبية ـ رئيس مجلس إدارة جريدة العدالة الضريبية ـ ماجستير فى القانون

مشكلات ضريبة المبيعات وحلولها

منذ أن صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١٩٩١/٥/٣ والقوانين الأخرى المتعاقبة عليه فمازالت مشكلات ضريبة المبيعات مع المسجلين تدور بين أروقة المحاكم الجنائية والمدنية والإدارية بكافة درجاتها الجزئية والابتدائية والاستئنافية والنقض والإدارية العليا . . . ومن ثم وجب التنويه عنها فى شكل برقيات تدور بالسؤال والجواب عنها طبقاً لما انتهت إليه الأحكام النهائية والباتة الصادرة من محكمة النقض والإدارية العليا والقضاء الإدارى والمدنى . . . والتى سوف نسردها على النحو التالى :-

س (١) :

هل البيع الأول للسلع المستوردة يخضع لضريبة المبيعات فى ظل تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة لضريبة المبيعات ؟

ج (١) :

طبقاً لأحكام المواد ٢/٦ ، ٢/١١، ٢/٣٢ ، ١/٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فإن ضريبة المبيعات تستحق على السلع المستوردة عند تحقق واقعة الإفراج الجمركى ، وتحصل تلك الضريبة بالكامل عند الإفراج ، ولا يجوز الإفراج عن تلك السلع المستوردة إلا بعد سداد تلك الضريبة بالكامل ... ومعنى لفظ (بالكامل) أن ضريبة المبيعات سدد جميعها عند الإفراج عن السلع ومن ثم فهى ليست تحت حساب الضريبة المستحقة على السلع المستوردة عند بيعها بحالتها بلاسوق المحلى وهو ما انتهت إليه أحكام محكمة النقض فى الطعون أرقام ١٠٥٧ لسنة ٦٧ ق ، ٢٥٨ لسنة ٦٦ ق ، ١٢٣٤ لسنة ٦٧ ق .

أما القول بأن الشخص المستورد أصبح له صفة تاجر بعد صدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بشأن تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة لقانون ضريبة المبيعات وبالتالى يتعين عليه سداد ضريبة المبيعات على واقعة

البيع الأول ... فإن هذا القول مردود عليه بأن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حدد الأشخاص المخاطبين بأحكامه وهم : المنتج الصناعى والمستورد ومؤدو الخدمة الخاضعة للضريبة وتاجر الجملة وتاجر التجزئة ، ثم أخضع كلاً من المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة الخاضعة للضريبة للمرحلة الأولى كما أخضع كلا من تاجر الجملة وتاجر التجزئة للمرحلتين الثانية والثالثة ... وحدد القانون المشار إليه بموجب المادة الأولى (الأحكام التمهيدية) تعريفاً لكل شخص من الأشخاص المخاطبين بالقانون سالف الذكر وقد جاء بتعريف الشخص المستورد بأنه الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الإتجار ... ومن ثم لا يجوز الخلط بين الأشخاص المخاطبين بأحكام القانون وإضفاء صفة تاجر الجملة والتجزئة على الشخص المستورد ... وبالتالى يكون البيع الأول للسلع المستوردة غير خاضع لضريبة المبيعات فى ظل جميع مراحل تطبيق القانون ... وهو ما أكدته الأحكام النهائية والباتة الصادرة من مختلف المحاكم المدنية والإدارية والجنائية حتى تاريخه .

س (٢) :

هل تخضع السلع المستوردة الرأسمالية لضريبة المبيعات ؟

ج (٢) :

رغم صدور حكمى النقض والإدارية العليا بخضوع السلع المستوردة الرأسمالية لضريبة المبيعات إلا إن محكمة القضاء الإدارى مازالت تقضى بأحكام نهائية مذيلة بالصيغة التنفيذية بعدم خضوع السلع المستوردة الرأسمالية لضريبة المبيعات وآخرها الحكم الصادر بجلسة ٢٠٠٤/٩/٢٨ فى الدعوى رقم ٤٣٥٦ لسنة ٥٥ ق وذلك استناداً إلى أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حدد مفهوم السلع المستوردة الخاضعة للضريبة بأنها السلع التى يتم استيرادها بغرض الإتجار فيها ، وبالتالى إذا انتفى غرض الإتجار انتفى بالتالى الخضوع لتلك الضريبة.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن محكمة النقض أصدرت حكماً هاماً بجلسة ٢٠٠٤/٢/٢٤ فى الطعن رقم ١٥١١ لسنة ٧٣ ق المقام من شركة كايرو ميلان للملابس ضد وزير المالية بصفته بوقف تنفيذ الحكم الصادر لصالح مصلحة الضرائب على المبيعات وإحالة الطعن إلى غرفة المشورة بالمحكمة للنظر فى موضوع الطعن وما إذا كانت السلع الرأسمالية تخضع لضريبة المبيعات من عدمه . علماً بأن مصلحة الضرائب على المبيعات بالاشتراك مع وزارة المالية أعدتا مشروع قانون يسمح بخصم الضريبة السابق سدادها على السلع الرأسمالية المستوردة

والمحلية من الضريبة المستحقة من المنتج المباع ، وإن كانت مصلحة الضرائب على المبيعات تلمح بالصحف عن عدم سريان هذا الخصم على السلع التى يتم استيرادها قبل صدور التشريع المزمع صدوره .

ونحن نرى ... أن هذا التشريع سوف يفتح الباب على مصراعيه للمنازعات أمام القضاء لتمسك أصحاب الشأن بعدم خضوع السلع الرأسمالية المستوردة لضريبة المبيعات بصفة أصلية طبقاً لأحكام المواد ٢/٦ ، ٢/١١ ، ٢/٣٢ ، ١/٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، كما أنه طبقاً للتشريع المزمع صدوره فإن السلع التى تم استيرادها وما زالت الأقساط مستمرة فإنه يحق لصاحب الشأن خصم الضريبة السابق سدادها من الضريبة المستحقة على المنتج المباع طبقاً لقاعدة (الأثر الفورى للقانون) .

س (٣) :

هل يخضع نشاط المخابز الأفرنجية لضريبة المبيعات ؟

ج (٣) :

سبق أن أصدرت المحكمة الإدارية العليا حكمين فى الطعون أرقام ٧٥٨٥ لسنة ٤٥ ق عليا ، ٣٤٤٧ لسنة ٤٧ ق ، عليا مرفوعين من وزير المالية بصفته ضد أصحاب المخابز الأفرنجية ومحلات الفطائر والحلوى من عجين (غير السياحية) برفض الطعون وتأييد الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإدارى بعدم خضوع المخابز الأفرنجية غير السياحية لضريبة المبيعات ... غير أنه بجلسة ٢٠٠٤/٧/٣ أصدرت ذات المحكمة الإدارية العليا حكما فى الطعن رقم ٤٥٣٦ لسنة ٤٧ ق بخضوع المخابز الأفرنجية لضريبة المبيعات ، ولذلك تم الطعن على هذا الحكم بدعوى بطلان أصلية برقم ١٦١٧٤ لسنة ٥٠ ق عليا بإحالة الطعن إلى دائرة توحيد المبادئ لثبوت مخالفة حكم الإدارية العليا الأخير للقانون وللأحكام السابق صدورها من ذات المحكمة الإدارية العليا حيث تخلص أسباب الطعن بالبطلان التالى :-

أولاً : أن هذا الحكم صدر بالمخالفة لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات

ثانياً : أن هذا الحكم صدر على خلاف الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية العليا بدائرة فحص الطعون عن هذا الموضوع فأما عن مخالفة الحكم لأحكام القانون فقد انتهى الحكم المطعون فيه إلى أن نشاط المخابز يخضع للبند رقم ٣ من الجدول رقم ب من القرار الجمهورى رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ والذى أخضع جميع المنتجات المصنعة من الدقيق والحلوى من عجين عدا الخبز المسعر بجميع أنواعه لفئة ٥ ٪ وحيث أن ما انتهى إليه هذا الحكم من نتيجة يمثل مخالفة صارخة لأحكام القانون حيث إن المشرع بحسب الأصل

أخضع جميع السلع الصناعية المنتجة محلياً والمستوردة لضريبة المبيعات بفئات ضريبية تتراوح ما بين ١٠٪ ، ٥٪ . ٢٥٪ حسب نوع السلعة ثم استثنى بعض السلع من الخضوع لتلك الضريبة وحددها بالجدول رقم (أ) من القرار الجمهورى رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ ومن بينها المأكولات التى تصنعها وتبيعها المطاعم والمحلات غير السياحية للمستهلك النهائى مباشرة فلفظ محل هو لفظ مطلق سواء محل تجارى أو محل صناعى وبغض النظر عن مكونات المنتج المصنع من هذا المحل إن هذه السلعة تباع للمستهلك النهائى مباشرة وكان المحل المنتج لهذه السلعة غير مرخص له رخصة سياحية فمن ثم ينطبق عليه الإعفاء المقرر بالجدول رقم (أ) من القرار الجمهورى رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ وإن كان نشاط منتج الخبز الفينو والبقسماط والفطائر يدخل فى نطاق المأكولات التى تصنعها وتنتجها المحال غير السياحية متى جرى بيع هذا المنتج الناتج عنه إلى المستهلك النهائى مباشرة كما جاء بالبند ٨ من الجدول رقم ج المرافق لهذا القانون وذلك أن لفظ المأكولات الوارد بالنص وردت على وجه العموم والإطلاق مما تنصرف معه إلى المخبوزات بغض النظر عن كونها مصنعة من دقيق والتى لا تعدو أن تكون إحدى المأكولات وأخذاً بمبدإ يقينية الضريبة ومراعاة للأصل العام لوجوب تفسير القاعدة الضريبية دون التوسع فيها أو القياس عليها ولوجوب تفسيراً القاعدة القانونية تفسير متكاملا وليس متصادما متعارضاً فإنه والحال كذلك يتعين تغليب اعتبار نشاط إنتاج رغيف العيش الفينو والبقسماط من نوع المأكولات غير الخاضعة للضريبة ولو كانت مسعرة جبرياً متى كان المحل الذى يصنعها أو ينتجها يبيعها إلى المستهلك النهائى مباشرة وكان هذا المحل من المحال غير السياحية نزولاً على حكم البند ٨ من الجدول رقم ج المرافق للقانون ٢ لسنة ١٩٩٧ .

س (٤) :

ما هو الوعاء الخاضع لضريبة المبيعات فى عقود المقاولات ؟

ج (٤) :

أرست محكمة النقض مبدأ هاماً بشأن خضوع المقاولات لضريبة المبيعات حيث أوردت فى العديد من أحكامها ومنها الحكم الصادر فى الطعن رقم ٥٦١ لسنة ٦٧ ق أن عنصر العمل وحده دون غيره هو الخاضع لضريبة المبيعات ولتحديد عنصر العمل وحده فى عقود المقاولات يتعين الرجوع إلى المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ الصادر من مصلحة الضرائب على المبيعات بشأن قواعد وأسس المحاسبة لخدمة المقاولات حيث حدد عنصر العمل وحده فى جميع أنواع المقاولات كالتالى :ـ

أولاً : فى حالة وجود مقاول

الباطن :ـ
١٥ ٪ من قيمة المقاولة فى المبانى .
١٢ ٪ من قيمة المقاولة فى المبانى الخاصة .
١٠ ٪ من قيمة المقاولة فى الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المبانى .
٢٠ ٪ من قيمة المقاولة فى المرافق والطرق والمحاجر والرى والمدارج واستصلاح الأراضى .
١٥ ٪ من قيمة المقاولة فى البترول والأعمال البحرية .
٥٠ ٪ من قيمة المقاولة فى التركيب .

ثانياً : فى حالة عدم وجود مقاول الباطن :ـ

١٥ ٪ من قيمة المقاولة فى المبانى .
١٠ ٪ من قيمة المقاولة فى المبانى الخاصة .
٨ ٪ من قيمة المقاولة فى الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المبانى .
١٠ ٪ من قيمة المقاولة فى المرافق والطرق والمحاجر والرى والمدارج واستصلاح الأراضى .
١٢ ٪ من قيمة المقاولة فى البترول والأعمال البحرية .

ثالثاً : وللوصول إلى تحديد الضريبة المستحقة على عقود المقاولات يتعين إجراء المعادلة التالية :

قيمة المقاولة × عنصر العمل × فئة الضريبة .

ومثال ذلك : إذا كانت المقاولة هى مقاولة مبان وكانت قيمتها مثلاً ١٠٠ ٠٠٠ جنيه فإن عنصر العمل وحده يعادل ١٥ ٪ من القيمة ليكون ١٥٠٠٠ جنيه وبالتالى تكون الضريبة المستحقة كالتالى ١٠٠ ٠٠٠ × ١٥ ٪ × ١٠ ٪ = ١٥٠٠ جنيه .

رابعاً : وتطبيقاً لأحكام محكمة النقض والمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ سالف الذكر صدر العديد من تقارير مكاتب خبراء وزارة العدل وصدر العديد من الأحكام المدنية والجنائية مؤكدة على أن عنصر العمل وحده هو الخاضع لضريبة المبيعات فى عقود المقاولات.

خامساً : ويراعى فى الحالات التى تقوم فيها مصلحة الضرائب على المبيعات : بتحرير محاضر ضد أصحاب شركات المقاولات عن السنوات السابقة على التسجيل أن يتم حساب قيمة عنصر العمل وحده عن أعمال المقاولات المنفذة لكل سنة على حدة فإذا لم يبلغ قيمة عنصر العمل وحده حد التسجيل المنصوص عليه بالمادة (١٨) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فإنه يتعين استبعاد تلك السنة من الخضوع للضريبة وبالتالى الاستبعاد عن حساب الضريبة المطالب بها ... إذ أن العبرة ليست برقم الأعمال وإنما العبرة برقم عنصر العمل وحده وعما إذا كان هذا الرقم الأخير قد بلغ حد التسجيل من عدمه .

ومثال ذلك : إذا كان صاحب شركة مقاولات قام بالتسجيل عام ٢٠٠٢ وإن قيمة مقاولات المبانى التى تم تنفيذها خلال السنوات ٢٠٠٠/٢٠٠١ وإجماليها ٥٠٠٠٠٠ جنيه عبارة عن مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه

عن عام ٢٠٠٠ ومبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه عن عام ٢٠٠١ .

فإن مصلحة الضرائب على المبيعات تحاسب صاحب الشركة كالتالى : الضريبة المستحقة = حجم الأعمال × ٢٩٪ (عنصر العمل + عناصر أخرى) × ١٠ ٪ فئة الضريبة = ٥٠٠٠٠٠ × ٢٩ ٪ × ١٠ = ١٤٥٠٠ جنيه وهذا الحساب من جانب مصلحة الضرائب على المبيعات يخالف أحكام محكمة النقض والمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ إذ يتعين إجراء المعادلة التالية :

عنصر العمل خلال عام ٢٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه × ١٥ ٪ = ٣٠٠٠٠ جنيه ومن ثم يكون صاحب الشركة غير خاضع لضريبة المبيعات خلال عام ٢٠٠٠ لعدم بلوغه حد التسجيل .

وعنصر العمل خلال عام ٢٠٠١ = ٣٠٠٠٠٠ × ١٥٪ = ٤٥٠٠٠ جنيه

ومن ثم يكون صاحب الشركة غير خاضع - أيضاً - لضريبة المبيعات خلال عام ٢٠٠١ لعدم بلوغه حد التسجيل .

هذا ما أكدته التقارير الصادرة من مكاتب خبراء وزارة العدل والأحكام المدنية والجنائية الصادرة فى هذا الشأن .

س (٥) :

ما هو ميعاد تقادم رد ضريبة المبيعات ؟

ج (٥) :

قررت محكمة النقض مبدأ هاما فى شأن تقادم رد الرسوم والضرائب التى تم تحصيلها بموجب منشورات وقرارات دون سند من القانون حيث أصدرت حكمها فى الطعن رقم ٢٩١٦ لسنة ٦٤ ق بأحقية الممول أو صاحب الشأن فى طلب رد الرسوم والضرائب التى قامت مصلحة الضرائب بتحصيلها منه بموجب قرارات أو منشورات فى لغة القانون خلال خمسة عشر عاماً من تاريخ تحصيلها ولا يسرى عليها التقادم الثلاثى وفى هذا الشأن ذكرت فى حكمها سالف الذكر أن مما ينعاه الطعن على الحكم المطعون فيه الخطأ فى تطبيق القانون إذا قضى بسقوط حقه فى المطالبة بالمبلغ محل النزاع بالتقادم الثلاثى إعمالاً للمادة ٣٧٧ من القانون المدنى والذى يسرى على المطالبة بالرسوم والضرائب التى تسدد بمقتضى القانون فى حين أن المبالغ محل التداعى قد سددت دون سند من القانون باعتبار أن المنشور رقم ٢٣/٨٠ تعريفات يعتبر قراراً منعدماً مما يعد معه المبالغ المسددة وفقاً له ديناً عادياً وليس رسوما أو ضريبة فلا ينطبق عليها حكم المادة سالفة الذكر وتخضع فى سقوطها بالتالى إلى التقادم الطويل وهو ما يعيب الحكم ويستوجب نقضه .

وحيث إن هذا النعى فى أساسه سديد ، ذلك أن النص فى الفقرة الثانية من المادة ٣٧٧ من القانون المدنى على أن " ويتقادم بثلاث سنوات أيضاً الحق فى المطالبة بردّ الضرائب والرسوم التى دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم

من يوم دفعها يدل على ماجرى به قضاء هذه المحكمة على أنه يشترط لتطبيق حكم هذه الفقرة أن يكون المبلغ الذى حصلته الدولة قد دفع باعتباره ضريبة أو رسماً وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه حق أما إذا كان تحصيله بحق ثم صدر قرار لاحق بالإعفاء من هذه الضريبة أو ذلك الرسم ـ أو بإلغاء التعليمات الخاصة بتحصيله ـ فلا يصح أن يواجه الممول بحكم المادة ٣٧٧ سالفة الذكر حتى تاريخ صدور القرار ولذلك يصبح ديناً عادياً يسقط الحق فى اقتضائه بمدة التقادم المقررة فى القانون المدنى وهى خمسة عشر عاماً ولا يجوز قياس حالة ما تحصله المصلحة بغير حق وقت تحصيله بما يصبح بمقتضى قرار لاحق واجب الرد ذلك أن نص المادة ٣٧٧ من القانون المدنى هو نص استثنائى يجوز التوسع فيه بطريق القياس لما كان ذلك وكان الواقع الذى حصله المطعون فيه أن المبلغ الطالب برده من المطعون ضدهما قد سدد بحق بمقتضى المنشور رقم ٢٠/٨ تعريفات وذلك إلى أن صدر المنشور رقم ١٢ لسنة ٨٥ تعريفات الصادر فى ١٩٨٥/٤/٧ بعدم تحصيل رسوم البلدية إلا على الضريبة الأصلية (للوارد فقط) وإذا لم تنقض خمسة عشر عاماً من هذا التاريخ حتى رفع الدعوى فى ١٩٨٧/٤/٢٢ فإن الحق فى طلب استرداده لا يكون قد سقط بالتقادم ، وإذا خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيقه بما يوجب نقضه دون حاجة لبحث باقى أسباب الطعن .

س (٦) :

ما هو ميعاد سقوط حق مصلحة الضرائب على المبيعات فى تعديل الإقرار الضريبى ؟

ج (٦) :

أصدرت محكمة النقض حكماً هاماً وجوهرياً فى الطعن رقم ٧٨ لسنة ٧٢ ق بسقوط حق مصلحة الضرائب على المبيعات فى تعديل الإقرار الضريبى الشهرى بعد فوات مدة ثلاث سنوات من تاريخ تقديم هذا الإقرار للمصلحة ... حيث إن مصلحة النقض فى حكمها سالف الذكر أوضحت بجلاء أن المشرع حدد ميعاداً لمصلحة الضرائب على المبيعات فى تعديل الإقرار الضريبى الشهرى المقدم من الممول (المسجل) للمأمورية وذلك بموجب المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وهو ميعاد غايته ستون يوماً من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة والذى امتد إلى سنة بقرار وزير المالية رقم ٢٣١ لسنة ١٩٩١ المنشور فى الوقائع المصرية فى ٣١ يوليو ١٩٩١ ثم امتد إلى ثلاث سنوات بقرار وزير المالية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٩٢ المنشور فى الوقائع المصرية فى ٩ يونيه ١٩٩٢ ... وأن المشرع رغبة منه فى عدم الاعتداد بالتعديلات التى تجريها

المصلحة على إقرارات الممول (المسجل) بعد الميعاد الذى حدده حتى يستقر موقفه من الضريبة المفروضة عليه خلاله ... فإذا جاء التعديل بعد الميعاد الذى حدده المشرع بالمادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقرارات الوزارية سالفة البيان فإنه لا يعتد بهذه التعديلات ومن ثم يكون حق مصلحة الضرائب على المبيعات فى تلك التعديلات قد سقط بفوات المدة التى حددها المشرع ... كما أن حكم النقض المشار إليه يكون قد تكفل بالرد على ادعاءات مصلحة الضرائب على المبيعات بأن الميعاد المنصوص عليه بالمادة ١٧ سالفة الذكر هو ميعاد تنظيمى لا يترتب عليه سقوط حق المصلحة فى إجراء التعديل وبالتالى يكون حكم النقض قد حسم هذه المسألة بما يتعين معه على مصلحة الضرائب على المبيعات مراعاة الميعاد المنصوص عليه بالمادة (١٧) وعدم مخالفته وذلك استقرار للموقف الضريبى للممول (المسجل) .

س (٧) :

هل الدعوى الضريبية توقف الدعوى الجنائية ؟

ج (٧) :

أصدرت محكمة النقض حكماً هاماً فى الطعن رقم ٦٣٩٨ لسنة ٥٤ ق حيث أرست مبدأ هاما بمقتضاه وجوب وقف الفصل فى الدعوى الجنائية لحين الفصل فى الدعوى الضريبية بحسبان أن الدعوى الضريبية التى تحدد الالتزام الضريبى من عدمه .

وفى هذا الشأن قالت محكمة النقض إن ما ينعاه الطاعنون على الحكمين المطعون فيهما أنهما إذا داناهم بجريمة استعمال طرق احتيالية للتخلص من الضريبة المستحقة قد شابهما قصور فى التسبيب وخطأ فى تطبيق القانون ذلك بأن الطاعنين تمسكوا فى دفاعهم أمام المحكمة بدرجتيها أنهم أقاموا الدعوى رقم ٣٠٧ لسنة ١٩٦٨ تجارى كلى - ضرائب - إسكندرية طعناً على قرار تقدير اللجنة ولم يفصل فيها غير أن المحكمة ردت هذا الدفاع برد غير سائغ وقضت بإلزام الطاعنين بالتعويض الذى ينسب إلى ما لم يؤد من الضريبة قبل أن يصبح هذا التقدير نهائياً مما يعيب الحكمين ويستوجب نقضهما وحيث إنه يتبين من الاطلاع على الأوراق أن الطاعنين استأنفوا الحكم الابتدائى الصادر بتغريم كل منهم خمسين جنيهاً وإلزامه بأن يدفع لمصلحة الضرائب تعويضاً يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة المستحقة بحسب الربط النهائى ، كما يتبين من الاطلاع على محاضر جلسات المحكمة أن الطاعنين أثاروا فى دفاعهم أمام درجتى التقاضى أنهم أقاموا الدعوى المشار إليها بوجه الطعن طعناً فى تقدير الضريبة المستحقة وردت المحكمة بأنه وإن كان القضاء المدنى لا يوقف الجنائى إلا

إنه يتعين وقف الفصل فى الدعوى الجنائية لحين الفصل فى الدعوى الضريبية باعتبار أن الدعوى الضريبية هى التى تحدد الالتزام الضريبى من عدمه بما يستوجب نقضه .

س (٨) :

هل يجوز قانوناً تطبيق قواعد الخصم على الخدمات والسلع المعفاة وكذلك السلع ذات السعر الحكمى ؟

ج (٨) :

طبقاً لأحكام المادة (٢٣) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فإن المشرع أعطى للمسجل الحق فى خصم الضريبة السابق سدادها على مشترياته (المدخلات) من الضريبة المستحقة على مبيعاته (المخرجات) فيما عدا سلع الجدول رقم (١) ... ومن ثم فإن قواعد الخصم تسرى على الخدمات والسلع المعفاة والسلع ذات السعر الحكمى وهذا ما أكدته محكمة القضاء الإدارى فى حكمها الصادر بجلسة ٢٠٠٣/٩/٢٥ فى الطعن رقم ٦٦١٨ لسنة ٥٤ ق.

س (٩) :

ما هو تاريخ سريان الضريبة الإضافية ؟

ج (٩) :

أثارت الضريبة الإضافية العديد من التساؤلات حول مدى دستورية تلك الضريبة وكيفية احتسابها ؟ حيث إن الضريبة الإضافية المنصوص عليها بقانون ضريبة المبيعات تمثل فائدة بواقع نصف فى المائة من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد وهذه الفائدة يشوبها عدم الدستورية لأسباب عديدة أولها مخالفتها لنص المادة الثانية من الدستور باعتبار أن تلك الفائدة هى إحدى صور الربا المحرمة شرعاً بموجب أحكام الشريعة الإسلامية وإن نص المادة الثانية من الدستور نص على أن الشريعة الإسلامية هى المصدر الرئيسى للتشريع ، وثانيهما أن تلك الفائدة تعادل ٢٦٪ سنوياً وهى فائدة مرتفعة جداً مغالٍ فيها إلى أبعد الحدود ولا توجد أية فائدة سواء فى البنوك أو المصارف أو الضرائب العامة بهذا القدر المغالى فيه والذى يصل إلى حد الجزاء الذى لا يستند إلى سبب قانونى أو دستورى وقد أثارت الضريبة الإضافية تساؤلا هاماً حول تاريخ سريانها وكيفية احتسابها إذ ترى مصلحة الضرائب على المبيعات أن تاريخ احتساب الضريبة الإضافية يرجع إلى تاريخ استحقاق الضريبة الأصلية بينما يرى خبراء الضرائب أن تاريخ احتساب الضريبة الإضافية يبدأ من تاريخ استلام الممول (المسجل) للنموذج الضريبى ١٥ ض . ع . م والمتضمن قيمة الضريبة الأصلية المطالب بها كفروق فحص ، ويستند خبراء الضرائب فى ذلك إلى ما نصت عليه اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حيث

أرفقت تلك اللائحة النموذج الضريبى ١٥ ض .ع .م والذى ذيل بعبارة سداد الضريبة الأصلية المطالب بها وسوف تزاد تلك الضريبة بواقع نصف فى المائة عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ هذا الإخطار (النموذج) وحتى تاريخ السداد ، وبهذا الاتجاه أخذت محكمة طنطا الابتدائية فى حكمها الصادر بجلسة ١٩٩٤/١١/١٣ فى الدعوى رقم ٥٤٠٥ لسنة ١٩٩٢ والمؤيدة بالاستئناف رقم ٢٥٧٧ لسنة ٤٤ ق طنطا وهو ما أكدته محكمة استئناف القاهرة فى حكمها الصادر بجلسة ٢٠٠٤/٣/٢٥ فى الاستئناف رقم ٩٥٢٨ لسنة ١١٨ ق .

س (١٠) :

ما مدى دستورية القانون التفسيرى رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ ؟

ج (١٠) :

نصت المادة (٨٦) من دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام ١٩٧١ على أنه :ـ

((يتولى مجلس الشعب سلطة التشريع ويقر السياسة العامة للدولة والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والموازنة العامة للدولة كما يمارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وذلك كله على الوجه المبين فى الدستور)) .

ونصت المادة (١٧٥) من الدستور على أنه ((تتولى المحكمة الدستورية العليا دون غيرها الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح وتتولى تفسير النصوص التشريعية وذلك على الوجه المبين فى القانون)) .

ونصت المادة (٢٦) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ على أنه ((تتولى المحكمة الدستورية العليا تفسير نصوص القوانين الصادرة من السلطة التشريعية والقرارات بالقوانين الصادرة من رئيس الجمهورية وفقاً لأحكام الدستور وذلك إذا أثارت خلافاً فى التطبيق وكان لها من الأهمية ما يقضى توحيد تفسيرها)) /.

ونصت المادة (٣٣) من قانون المحكمة الدستورية العليا سالفة الذكر على أنه ((يقدم طلب التفسير من وزير العدل بناء على طلب رئيس مجلس الوزراء أو رئيس مجلس الشعب أو المجلس الأعلى للهيئات القضائية ، ويجب أن يبين فى طلب التفسير النص التشريعى المطلوب تفسيره وما أثاره من خلاف فى التطبيق ومدى أهميته التى تستدعى تفسيره تحقيقاً لوحده تطبيقه)) .

ونصت المادة (١٨٧) من الدستور صراحة على أنه (لا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها ومع ذلك يجوز فى غير المواد الجنائية النص فى القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب)) .

ومؤدى النصوص الدستورية والقانونية سالفة الذكر هو أن المشرع الدستورى حدد على

سبيل الحصر اختصاصات كلا من مجلس الشعب والمحكمة الدستورية العليا فأناط بمجلس الشعب سلطة التشريع وإقرار السياسة العامة للدولة والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والموازنة العامة للدولة والرقابة على اعمال السلطة التنفيذية ... ثم حدد اختصاصات المحكمة الدستورية العليا المنشئة بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ بسلطة الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح وكذلك بتفسير نصوص القوانين الصادرة من مجلس الشعب والقرارات الجمهورية وذلك فى حالة وجود خلاف فى التطبيق وكان هذا الخلاف له من الأهمية ما يقضى توحيد التفسير ... وأضاف المشرع بأن طلب التفسير يقدم من وزير العدل بناء على طلب رئيس مجلس الوزراء أو رئيس مجلس الشعب أو المجلس الأعلى للهيئات القضائية وأن يبين فى طلب التفسير النص التشريعى المطلوب تفسيره وما أثاره من خلاف فى التطبيق ومدى أهميته التى تستدعى تفسيره تحقيقاً لوحده تطبيقه .

ولما كان الأمر كذلك ... وكان مجلس الشعب قد أصدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وذلك بأن قام بتفسير عبارة (خدمات التشغيل للغير) الوارد قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وهى العبارة التى أضيفت بالقرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ والذى تم إلغاؤه بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المطعون عليه بعدم الدستورية بهذه الصحيفة لتطبيقه بأثر رجعى من تاريخ ١٩٩٢/٣/٥ على النحو المبين تفصيلاً بالوقائع الواردة بصدر هذه الصحيفة وكذلك بالسبب الأول من أسباب هذا الطعن الوارد بهذه الصحيفة ... فإنه والحال كذلك يكون مجلس الشعب قد اغتصب سلطة واختصاصات المحكمة الدستورية العليا المنصوص عليها بالمادة (١٧٥) من الدستور والمادة (٢٦) من قانون المحكمة الدستورية العليا ... وبالتالى يكون القانون التفسيرى رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ قد صدر من جهة لا تملك إصداره بحسب الأصل بما يجعله مشوباً بعدم الدستورية .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى ... فإن القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ قد نص فى مادته الثانية على أنه ((مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون ، ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره)) .

وقد جاء هذا النص متناقضاً فى شقيه ، إذ أن الشق الأول يتعلق بمراعاة الأثر الكاشف للقانون وهو رجعية التطبيق ولم يحدد هذا القانون تاريخاً معيناً لرجعية التطبيق هل هو تاريخ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فى ١٩٩١/٥/٣ أم

تاريخ صدور القرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ فى ١٩٩٢/٣/٥ والذى بموجبه تم إخضاع (خدمات التشغيل للغير) لضريبة المبيعات أم من تاريخ صدور القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ فى ١٩٩٧/١/٢٨؟

" فإذا قيل بأن تاريخ الأثر الكاشف ((الرجعية)) هو تاريخ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فهو قول مردود عليه بأن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادر بتاريخ ١٩٩١/٥/٣ لم يتضمن الجدول (٢) المرافق له خضوع ((خدمات التشغيل للغير)) للضريبة العامة على المبيعات .

" وإذا قيل بأن تاريخ الأثر الكاشف ((الرجعية)) هو تاريخ القرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ الصادر فى ١٩٩٢/٣/٥ فهو قول مردود عليه بأن هذا القرار أصبح ملغياً بموجب القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ .

" وإذا قيل بأن تاريخ الأثر الكاشف ((الرجعية)) هو تاريخ القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ الصادر فى ١٩٩٧/١/٢٨ فهو قول مردود عليه بأن هذا القانون نص على إلغاء القرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ مع تطبيق ما أضافه هذا القرار بأثر رجعى من تاريخ صدور القرارالجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ وأن القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ مطعون عليه بموجب هذه الصحيفة بمخالفته أحكام المادة (١٨٧) من الدستور .

وهكذا ... يتبين أنه فى جميع الأحوال أن عبارة (مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون) لا تخرج عن كونها الأثر الرجعى لتطبيق القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ وهو يتعارض بل يصطدم بنص المادة (١٨٧) من الدستور والتى أرست قاعدة أصوليه فى مجال سريان القوانين وهى قاعدة (الأثر الفورى للقوانين) وأن الاستثناء على هذه القاعدة (الأثر الرجعى) لا يسرى على القوانين الجنائية وهو ما ينطبق بصفة عامة على قانون الضريبة العامة على المبيعات الذى يتضمن نصوصا عقابية ومن ثم فلا مجال لتطبيق هذا الأثر الرجعى على قانون الضريبة العامة على المبيعات وتكون قاعدة الأثر الكاشف قد شابها مخالفة المادة (١٨٧) من الدستور .

هذا عن الشق الأول للعبارة الواردة بالمادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ .

وعن الشق الثانى والذى نص على أن ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية وللعمل به اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره ... فإن هذه العبارة تعنى بالدرجة الأولى تطبيق القانون بأثر فورى ومن ثم يكون هذا القانون ليس تفسيراً وإنما هو فى حقيقته قانون بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أضاف ((خدمات التشغيل للغير)) للخدمات الواردة على سبيل الحصر بالجدول رقم (٢) المرفق بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ويترتب على ذلك خضوع خدمات التشغيل للغير اعتباراً من تاريخ صدور القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ فى ٢٠٠٢/٤/٢٠ المعمول به اعتباراً من ٢٠٠٢/٤/٢١ .

****



سؤال و جواب

حول اعتبار الضريبة على السلع الرأسمالية من المدخلات

يجيب عليه
دكتور / سمير سعد مرقص
أستاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية والمستشار الضريبى وخبير المبيعات

ورد للمجلة السؤال التالى بشأن خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية من قيمة ضريبة المبيعات على المنشآة أو المشروع باعتبارها ضريبة على المدخلات ، قامت الشركة باستيراد إحدى الآلات اللازمة لنشاطها وعند الإفراج الجمركى تم مطالبتها بضريبة المبيعات على هذه الأصول الرأسمالية وقامت الشركة بتقسيط قيمة الضريبة وبعد الانتهاء من التقسيط تم إقرار حق المكلفين فى خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية عند تحديد ضريبة المبيعات واجبة التوريد فى الإقرار الشهرى حيث نصت تعليمات المصلحة على حق المكلف فى خصمها باعتبارها ضريبة على المدخلات .

وتتساءل الشركة : هل من حقها خصم ضريبة المبيعات التى قامت بسدادها بالتقسيط قبل صدورهذا القرار وانتهت من سداد المبلغ بالكامل قبل صدوره باعتبارها ضريبة على المدخلات حيث إن مصلحة الضرائب على المبيعات تعترض على هذا الخصم وسمحت فقط لمن سدد ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركى دون تقسيط من ناحية واقتصار الحق فى الخصم على السلع الرأسمالية التى تم سداد ضريبة المبيعات عليها بعد صدور هذا القرار أى إنها جعلت لهذا القرار أثراً فورياً وليس له أثر رجعى وحرمان من قاموا بتقسيط المبلغ من حق خصم الضريبة على السلع الرأسمالية باعتبارها ضريبة على المدخلات.

قبل تناول الرأى فى هذا الموضوع بالشرح والتحليل بموضوعية سنتناول أولاً الأسباب التى استندت إليها مصلحة الضرائب على المبيعات فى رفض خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية فى الإقرار الشهرى لمن قام بسدادها بالتقسيط وانتهى من السداد قبل هذا القرار إلى ما يلى :-

أولاً : أن الممول الذى استفاد ميزة تقسيط الضريبة على المبيعات ليس له أن يستفيد من خصمها باعتبارها ضريبة على المدخلات .

ثانياً : أن الممول سبق له أن سدد ضريبة المبيعات قبل

إقرار حقه فى خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية باعتبارها ضريبة غير قابلة للخصم وقبل إقرار حقه فى خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية باعتبارها ضريبة على المدخلات ، وأن الحق فى الخصم يقتصر على الحالات التى يتم سداد الضريبة عليها بالكامل بعد صدور هذا القرار وليس بأثر رجعى .

وسوف نقوم بالرد على هذه الأسانيد لأنه من وجهة نظرنا جانبها الصواب للأسباب التالية : -

١ - إن هناك فرقاً بين حق الممول فى خصم الضريبة على المدخلات والتسهيلات التى تمنحها مصلحة الضرائب على المبيعات لمستوردى السلع الرأسمالية بهدف استخدامها وبين حقه فى تقسيط الضريبة ، فالأولى تتعلق بتحديد الضريبة واجبة الأداء والثانية تتعلق بسداد قيمة الضريبة وتحصيلها وكلا منهما واقعة مستقلة عن الأخرى ولا رابط بينهما ليقال إن تحقق الأولى يمنع تحقق الثانية أو العكس .

ومن ثم فإن ما تذرعت به مصلحة الضرائب على المبيعات وربطها بين الحق فى الخصم وتقسيط الضريبة لا محل لها قانوناً ولا يوجد لها أساس فى الواقع أو القانون أو فى أساسيات الضريبة أو علومها .

٢ - إن حق خصم الضريبة على الأصول الرأسمالية كضريبة مدخلات مصدره حكم النقض الصادر بشأن المعاملة الضريبية للسلع الرأسمالية .

والذى أسس خضوع السلع الرأسمالية للضريبة باعتبارها ضريبة مبيعات على السلع المستوردة ومعاملتها نفس معاملة السلع المستوردة ، فإذا كان ذلك هو أساس الخضوع الذى أقرته محكمة النقض فإن معاملة السلع المستوردة بالنسبة لضريبة المبيعات يستوجب خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة المستحقة والتى تم تحصيلها كضريبة مبيعات .

إلا إن حكم محكمة النقض جاء كاشفاً لحق الممول فى خصم ما سبق سداده من ضريبة على السلع الرأسمالية باعتبارها سلعا مستوردة .

وهذا الحكم كشف عن المعاملة الضريبية المعتبرة قانوناً فى المعاملة الضريبية للسلع الرأسمالية بالنسبة لضريبة المبيعات وكيفية معالجتها قانوناً .

ومن ثم فإن هذا الحكم ذات أثر كاشف وليس منشأ وهذا الأثر لا يرتبط بتاريخ صدور الحكم أو تاريخ إقرار مصلحة الضرائب على المبيعات لهذا المبدإ القانونى أو تاريخ صدور قرار مصلحة الضرائب على المبيعات لقرارات أو تعليمات بهذا الشأن ولكنه مرتبط باستجلاء واستظهار إرادة المشرع والتى عبر عنها وكشف عنها وأقرها حكم محكمة النقض فى هذا الخصوص .

ومن ثم فلا مجال للقول بأن هذا القرار لا يسرى على الحالات التى تمت قبل صدوره ، لأن القول بذلك يلغى الطبيعة الكاشفة للأحكام ، ويتعارض مع أوليات المبادئ القانونية وطبيعة الأحكام القضائية .

لذلك :ـ

فإن الرأى الصحيح بالنسبة للتطبيق طبقاً لما تقدم هو :ـ

(أ) أن ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية تعتبر ضريبة على المدخلات يجب خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات عن الفترة على المنشأة سواء كانت المنشأة أو الشركة قد قامت بسدادها أو قامت بتقسيطها و سواء كانت الشركة قد انتهت من التقسيط أو مازالت تقوم بسداد الأقساط ، ولكن يظل لمصلحة الضرائب على المبيعات الحق فى تحصيل قيمة الأقساط طبقاً للأساس الذى اتفقت عليه مع المكلف وبدون تعجيل فورى للاقساط.

(ب) أن وجهة نظر مصلحة الضرائب على المبيعات قد تجاهلت الثوابت القانونية فى مجال الأثر الكاشف للأحكام.

(ج) لا يوجد ما يبرر قانوناً معاقبة المكلف على استخدامه لحق مقرر له قانوناً حتى لا تفقد مصلحة الضرائب على المبيعات مصداقيتها فى هذا المجال .



شركة مصر / إيران للغزل والنسج

شركة مشتركة بين مصر وإيران

(ميرانكس)

تأسست فى ديسمبر ١٩٧٥ بموجب قانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له
ويقدر إجمالى الاستثمارات بحوالى (١٦٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراتكس المدفوع (٥٤,٢٥٠ مليون جنيه) وتوزيعه كالآتى:-

٥١٪ للجانب المصرى ويمثله:

١ - شركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس. ٢ - بنك الاستثمار القومى.

٤٩٪ للجانب الايرانى ويمثلها

الشركة الإيرانية للإستثمارات الأجنبية.

- الأنشطة الرئيسية لميراتكس هى إنتاج وتسويق غزول القطن والمخلوط بالبوليستر من نمرة ٤ إلى ١٦٠ إنجليزى مسرح وممشط، مفرد ومزوى، برم نسيج وتريكو، خام ومحروق ومحرر على كونزو شلل.
- قد جهزت ميراتكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان.
- يقدر الإنتاج السنوى بحوالى ١٠٥٠٠ طن بقيمة ١٥٠ مليون جنيه.
- مصنع الغزل الرفيع :-
  الطاقة = ٧٢٦٥٦ مردن
  الإنتاج = ٢٦٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٦٣ إنجليزى
- مصنع الغزل المتوسط :-
  الطاقة = ٥٩٦٤٨ مردن
  الإنتاج = ٥٣٥٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٣١ إنجليزى
- مصنع الغزل السميك :-
  الطاقة = ٣٢٠٠ روتر
  الإنتاج = ٢٥٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٣ إنجليزى

- تبلغ صادرات ميراتكس حوالى (٤٠٠٠ طن سنويا) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأسواق اوروبا الغربية (المانيا، الدنمارك، بلجيكا، فرنسا، اسبانيا، انجلترا، ايطاليا) ودول شرق آسيا (اليابان، تايوان، كوريا، سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (المغرب، تونس).

يبلغ عدد العاملين (٣٢٠٠ عامل) تبلغ أجورهم السنوية مايقرب من (٢٨ مليون جنيه)